

München 1959

Umfang und Grenzen der
Umsatzsteuerfreiheit gemäß § 4 UStG und ihre
einzel- und gesamtwirtschaftliche Bedeutung

von

CHRISTIAN FRIEDRICH SCHNEIDER

Umfang und Grenzen
der Umsatzsteuerfreiheit gemäß § 4 UStG und
ihre einzel- und gesamtwirtschaftliche Bedeutung

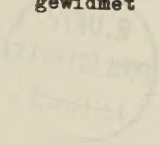
Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
an der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Christian Friedrich Schneider

1959

Referent: Professor Dr. Otto Hintner
Korreferent: Professor Dr. Roland Löhlein
Tag der mündlichen Prüfung: 13. 7. 1960

**Meinem lieben Vater
in Dankbarkeit
gewidmet**



B. HAUPTTEIL

22

I. § 4 Ziffer 1 UStG

22

- a) Hinweis auf die anstatt der Umsatzsteuerfreiheit eintretende Befreiung von der Umsatzausgleichsteuer 22
- b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 1 UStG 23
 - 1. Einfuhr und Umsatzausgleichsteuer 23
 - 2. Merkmale der Umsatzausgleichsteuer 23
 - 3. Der Einfluß des Zollrechtes auf die Umsatzausgleichsteuer 25
 - 4. Die Befreiung von der Ausgleichsteuer gem. § 4 Ziffer 1a 26
 - 5. Die Befreiung von der Ausgleichsteuer gem. § 4 Ziffer 1b 27
- c) Die wirtschaftliche Bedeutung von § 4 Ziffer 1 27
 - 1. Wirtschaftliche Gründe für die Einführung der Umsatzausgleichsteuer und Schaffung des § 4 Ziffer 1 27
 - 2. Die gesamtwirtschaftliche Bedeutung des § 4 Ziffer 1 30
 - 3. Die Bedeutung des § 4 Ziffer 1b für den einzelnen importierenden Betrieb 32
 - 4. Die Umsatzausgleichsteuer als Mittel der Wirtschaftspolitik 34

II. § 4 Ziffer 2 UStG

36

- a) Motive des Gesetzgebers für die Schaffung des § 4 Ziffer 2 36
- b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 2 UStG 38
 - 1. § 4 Ziffer 2a und die Voraussetzungen für seine Beanspruchung 38
 - 2. Die Befreiung des Umschlagverkehrs in Seehafenplätzen 44
 - 3. § 4 Ziffer 2b und die Voraussetzungen für seine Beanspruchung 47

	Seite
c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Befreiungsvorschriften	48
1. § 4 Ziffer 2a in Verbindung mit § 28 DB	48
aa) Die Bedeutung der Seehäfen für unsere Volkswirtschaft	49
ab) Förderung der in Seehafenplätzen tätigen Wirtschaftszweige	51
2. § 4 Ziffer 2b	61
 III. <u>§ 4 Ziffer 3 UStG</u>	 64
a) Die Bedeutung des Exportes für unsere Volkswirtschaft	64
b) Umfang und Grenzen der Umsatzsteuer-Exportvergünstigungen	66
1. § 4 Ziffer 3 UStG	66
2. Lohnveredelungsverkehr für ausländische Rechnung (§ 27 DB)	70
3. Ausfuhrhändler- und Ausfuhrvergütung	71
c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuer-Exportvergünstigungen	74
1. Die Notwendigkeit der Schaffung von umsatzsteuerlichen Exportförderungsmaßnahmen auf Grund gesamtwirtschaftlicher Überlegungen	74
aa) Die Notwendigkeit der Befreiung der direkten Ausfuhrlieferung durch § 4 Ziffer 3 UStG	75
ab) Die Notwendigkeit der Schaffung von Steuervergütungen	75
2. Die Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Exportförderungsmaßnahmen in einzelwirtschaftlicher Hinsicht	78
aa) Die im Exportgeschäft üblichen Vertriebsformen	78
ab) Die Einwirkungen der umsatzsteuerlichen Förderungsmaßnahmen auf die Kostenrechnung und Kalkulation des exportierenden Einzelbetriebes und ihre wirtschaftliche Bedeutung	81

	Seite
IV. <u>§ 4 Ziffer 4 UStG</u>	94
a) Die Bedeutung des Großhandels und die Gefahr seiner Ausschaltung	94
1. Bedeutung des Großhandels für die Volkswirtschaft	94
aa) Die Vermittlungs- oder Zeitüberbrückungsfunktion	94
ab) Die Preisausgleichsfunktion	95
ac) Die Warenfunktion	95
ad) Die Kreditfunktion	96
ac) Die Markterschließungsfunktion	96
2. Die Gefahr seiner Ausschaltung	96
aa) Allgemeine Vorurteile gegen den Großhandel	96
ab) Gefährdung durch Einführung der Umsatzsteuer	98
b) Umfang und Grenzen der Großhandelsbegünstigungen	99
1. Der Begriff "Großhandel" in Literatur und Umsatzsteuerrecht	99
2. Die sechs Voraussetzungen des § 4 Ziffer 4	101
3. Das Verhältnis zwischen § 4 Ziffer 4 und § 7 Abs.3 UStG	108
c) Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Begünstigungsvorschriften	109
1. Allgemeines	109
2. Die Auswirkungen des § 4 Ziffer 4 UStG	109
aa) Bedeutung für die Großhandelsunternehmen selbst	111
ab) Bedeutung für die belieferte Industrie	112
3. Die Auswirkungen des § 7 Abs.3 UStG	114
aa) Bedeutung für den Großhandel selbst	114
ab) Bedeutung für die Industrie	116
ac) Bedeutung für den Einzelhandel	118

	Seite
b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 8 UStG	146
1. Kreditgewährungen	146
aa) Allgemeines	146
ab) Besondere Fälle von Kreditgewährungen	147
2. Umsätze von Geldforderungen	148
3. Umsätze von Wertpapieren	149
4. Umsätze von Banknoten, Papiergeld, Geldsorten und inländischen amtlichen Wertzeichen	150
5. Umsätze der Banken	150
aa) Einzelbesteuerung	150
ab) Das Pauschalierungsverfahren	151
c) Die wirtschaftliche Bedeutung des § 4 Ziffer 8	152
1. § 4 Ziffer 8 UStG und seine Bedeutung für die Banken	153
aa) Die Motivierung der Befreiungsvorschrift und ihre Auswirkung	153
ab) Bedeutung und Gefahren des Pauschalierungsverfahrens	156
2. § 4 Ziffer 8 UStG und seine Bedeutung für die Börsen	157
3. § 4 Ziffer 8 UStG und seine Bedeutung für andere Wirtschaftszweige	158
aa) in ihrem Verhältnis zu den Kreditinstituten	158
ab) in ihrem Verhältnis zueinander	158
4. § 4 Ziffer 8 UStG und seine Bedeutung für die Geschäftsveräußerung im ganzen	159
 VII. <u>§ 4 Ziffer 10 UStG</u>	 163
a) Die Situation auf dem Markt für Wohnungen und gewerbliche Räume	163
1. Die Entwicklung des Wohnraummangel-Rechtes	163
2. Auswirkungen auf die Miete und Pacht als Preis für Raumüberlassung und Fruchtnutzung	165

	Seite
V. <u>§ 4 Ziffer 5 UStG</u>	123
a) Situation der Energiewirtschaft	123
1. Die Bedeutung der befreiten Versorgungsgüter für die Volkswirtschaft	123
2. Die Träger der Wasser- und Energieversorgung	124
3. Monopolcharakter der Versorgungsunternehmen	126
4. Energiewirtschaft und staatliche Einflußnahme	127
b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 5 UStG	129
1. Steuerfreiheit der Lieferungen von Wasser	129
2. Steuerfreiheit der Lieferungen von Gas, Elektrizität oder Wärme	130
aa) Lieferungen von Gas, Elektrizität oder Wärme durch den Bund, die Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände oder Zweckverbände	130
ab) Lieferungen von Gas, Elektrizität oder Wärme durch zusammenhängende Leitungen mehrerer Unternehmer mit Ausnahme der ersten Lieferung im Inland	131
c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Befreiungsvorschrift	132
1. Die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuerfreiheit von ersten Elektrizitäts-, Gas- und Wärmelieferungen durch Versorgungsbetriebe der öffentlichen Hand	133
aa) Für die staatlichen und kommunalen Unternehmungen selbst	133
ab) Für die privaten und gemischtwirtschaftlichen Versorgungsunternehmen der Erzeugungsstufe	135
ac) Für die industriellen Abnehmer	138
2. Die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuerfreiheit der Lieferungen von Wasser	142
VI. <u>§ 4 Ziffer 8 UStG</u>	144
a) Wesen und Aufbau des Kreditmarktes	144
1. Die Banken	145
2. Die Börsen	146

	Seite
b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 10 UStG	167
1. Verpachtung und Vermietung im Umsatzsteuerrecht	167
2. Verpachtung und Vermietung von Grundstücken	167
aa) Allgemeines	167
ab) Einzelfälle	168
3. Verpachtung und Vermietung von grundstücksgleichen Berechtigungen	169
4. Verpachtung und Vermietung von staatlichen Hoheitsrechten	170
5. Beherbergung in Gaststätten	170
c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Befreiungsvorschrift	170
1. Die Motive des Gesetzgebers	170
2. Die Bedeutung von § 4 Ziffer 10 dargestellt am Beispiel eines Unternehmens	172
3. Die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuerfreiheit für Pachtverhältnisse	173
 VIII. <u>§ 4 Ziffer 19 UStG</u>	 176
a) Landwirtschaft und staatliche Einflußnahme seit der Währungsreform	176
b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 19	178
1. Lieferungen und Eigenverbrauch	178
2. Landwirtschaftlicher Betrieb, Nebenbetrieb	179
3. Begriff des landwirtschaftlichen Erzeugnisses	179
4. Bedeutung der Verkehrsauffassung	180
5. Lieferung und Eigenverbrauch durch den Erzeuger	180
6. Weitere Umsatzsteuerbefreiungen	181
7. Pensionsviehhaltung	181
c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Befreiungsvorschrift	181

	Seite
C. DIE RESTLICHEN ZIFFERN DES § 4 UStG	186
I. § 4 Ziffer 6	186
II. § 4 Ziffer 7	187
III. § 4 Ziffer 9	188
IV. § 4 Ziffer 11	190
V. § 4 Ziffer 12	192
VI. § 4 Ziffer 13	193
VII. § 4 Ziffer 13a	193
VIII. § 4 Ziffer 14	194
IX. § 4 Ziffer 15	195
X. § 4 Ziffer 16	196
XI. § 4 Ziffer 17	197
XII. § 4 Ziffer 18	199
XIII. § 4 Ziffer 20	201
XIV. § 4 Ziffer 21	201
XV. § 4 Ziffer 22	202
XVI. Umsatzsteuerbefreiungen außerhalb des § 4 UStG	202
D. AUSWERTUNG	203
LITERATURVERZEICHNIS	213
ABKÜRZUNGEN	218
LEBENS LAUF	219

A. Einleitung

I. Zielsetzung der Arbeit

Es kann nicht Sinn dieser Arbeit sein, einen neuen Kommentar zu § 4 UStG zu schreiben. Eine Überbetonung des Abschnittes "Umfang und Grenzen der Umsatzsteuerfreiheit" ist daher fehl am Platze. Ihr Schwerpunkt hat vielmehr auf dem zweiten Teil der Aufgabenstellung zu liegen, nämlich auf der Herausstellung der wirtschaftlichen Bedeutung, welche die verschiedenen, in § 4 UStG ausgesprochenen Umsatzsteuerbefreiungen haben. Insbesondere sind diejenigen Bestimmungen kritisch zu untersuchen, deren Auswirkung über einen engeren Raum hinausgeht. Die Arbeit wird sich aus diesem Grunde im wesentlichen mit den ersten zehn Ziffern des § 4 UStG befassen. Bevor aber auf die Folgen der Umsatzsteuerfreiheit eingegangen werden kann, ist es zunächst notwendig, kurz die charakteristischen Züge des deutschen Umsatzsteuersystems zu schildern.

II. Eigenschaften und Wirkungen der deutschen Umsatzsteuer

a) Eigenschaften der deutschen Umsatzsteuer

Obwohl alle Steuern in erster Linie die Aufgabe haben, den öffentlichen Finanzbedarf zu decken, muß jede einzelne Steuer je nach der Quelle, aus der sie schöpft, besonders ausgestaltet sein. Dies gilt auch für die Umsatzsteuer.

1. Die Umsatzsteuer ist eine Bundessteuer

Diese Eigenschaft der USt besagt nichts über ihr inneres Wesen, sondern lediglich, daß sie gemäß Artikel 106 GG dem Bunde zufließt. Da die Erträge der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu 65 % den Ländern überlassen werden müssen und die Gewerbesteuer eine Gemeindesteuer ist, hat sich die USt zum Rückgrat der Bundesfinanzen entwickelt. Dies wurde durch die wirtschaftliche Aufwärtsentwicklung seit der Währungsreform und die ständig stei-

genden Steuersätze (seit dem 28.6.1951 Höchstsatz = 4%) gefördert. Genaue Zahlen enthalten die Tabellen in den statistischen Jahrbüchern.

1)

Rechnungsjahr	USt in Mill.DM	Höchster Steuersatz
1946/47	1769	3 %
1947/48	2302	3 %
I 1948 ²⁾	842	3 %
II 1948/49 ³⁾	2199	3 %
1949/50	3991	3 %
1950/51	4925	3 %
1951/52	6641	3 % und 4 %

4)

Rechnungsjahr	Bundes- u. Landessteuern in Mill. DM	Umsatzausgleichsteuer in Mill. DM	Umsatzsteuer insgesamt in Mill. DM	Steuersatz
1953/54	39 649,9	447,9	8 977,5	4 %
1954/55	31 664,2	533,9	9 969,1	4 %
1955/56	35 223,3	679,5	11 497,0	4 %
1956/57	39 360,8	774,6	12 276,1	4 %

2. Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer

Obwohl bei der Einführung der Reichsabgabenordnung im Jahre 1919 die lange herrschende Einteilung der Steuern in direkte und indirekte für überholt angesehen und daher die neue Aufteilung in Besitz-, Verkehrs- und Verbrauchssteuern eingeführt wurde, ist

1) Statistisches Jahrbuch 1952, Wiesbaden 1952, S.375

2) I 1948 = 1.4.48 - 20.6.48

3) II 1948/49 = 20.6.48 - 31.3.49

4) Statistisches Jahrbuch 1957, Wiesbaden 1957, S.432

5) Statistisches Jahrbuch 1958, Wiesbaden 1958, S.374

die alte Aufgliederung laut Bühler durch die Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Ausland - das bei der alten Einteilung geblieben ist - wieder akut geworden. Bühler hält aus Gründen der wissenschaftlichen Darstellung des inneren Steuerrechts die Einteilung in direkte und indirekte Steuern für die beste. ¹⁾

Direkte Steuern sind nach seiner Definition ²⁾ solche, "die direkt oder unmittelbar von dem zu Belastenden an den Staat gezahlt werden;

indirekte solche, bei denen der zu Belastende die Steuer indirekt oder mittelbar zahlt, nämlich im Wege der Überwälzung, nachdem zuvor ein anderer gezahlt hat."

Die Umsatzsteuer gehört demnach zur Gruppe der indirekten Steuern, d.h. zu den Steuern, bei denen Steuerschuldner und Steuerträger nicht identisch sind. Nach der Absicht des Gesetzgebers soll die Steuer von dem sie schuldenden Unternehmer im Preise auf seinen Nachmann überwältzt werden, so daß schließlich der Letztverbraucher die Umsatzsteuer tragen muß.

Ob diese Überwälzung immer gelingt, ist eine Frage, auf die noch eingegangen wird.

Die Umsatzsteuer gehört weiterhin zu den Verkehrssteuern. Sie haben ihren Namen von der ihnen gemeinsamen Eigenschaft der Erfassung von Verkehrsvorgängen: so belastet die Beförderungssteuer den Bahn- und gewerbsmäßigen Kraftfahrzeugverkehr, die Grunderwerbsteuer den Grundbesitzwechsel, die Umsatzsteuer die Umsätze von Leistungen etc.

3. Die Umsatzsteuer ist eine Bruttoallphasensteuer

Die Ausgestaltung unserer USt als Bruttoallphasensteuer war für die gesamte Entwicklung des deutschen Umsatzsteuerrechtes von entscheidender Bedeutung.

Um diesen wichtigsten Wesenszug verstehen zu können, muß auf die Begriffe Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage i.S. des UStG eingegangen werden.

1) und 2) Bühler, O., "Steuerrecht Band I" Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1953, S.49/50

Gegenstände der Umsatzbesteuerung sind gem. § 1 UStG neben Eigenverbrauch und Einfuhr vor allem die Lieferung und sonstige Leistung. Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 DB das Entgelt, das der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung für sie aufwendet. Nicht der Wert der Leistung, sondern der der Gegenleistung ist also für die Höhe der Steuer maßgebend.

Bruttoallphasensteuer bedeutet nun, daß bei jedem Umsatzakt der volle Wert - das Bruttoentgelt - der USt unterliegt. Der prozentuale Steuersatz (§ 7 UStG) wird ohne Abzugsmöglichkeit (ausgenommen Versendungs- und Versicherungskosten § 5 Abs.4 UStG) auf jeder Produktions- und Handelsstufe, die ein Gut vom Hersteller bis zum Letztverbraucher durchläuft, vom jeweiligen Entgelt erhoben.

Wird also ein bereits der USt unterworfenen Wirtschaftsgut als Halberzeugnis oder Fertigprodukt weiterverkauft, so tritt die Kumulativ- oder Lawinenwirkung ein, d.h. es wird auf jeder folgenden Wirtschaftsstufe erneut USt von der USt gezahlt. Nur der Teil der Bemessungsgrundlage (Entgelt), welcher der eigenen Werteschaffung des jeweiligen Unternehmers entspricht, unterliegt erstmalig der USt, alle von außerhalb der Unternehmung bezogenen Waren und Leistungen sind schon ein- oder mehrmals der USt unterworfen gewesen (Ausnahme bei Umsätzen, die unter § 4 UStG fallen).

Beispiel: Ein Möbelstück durchläuft in seinem Werdegang vom Waldbesitzer bis zum Einzelhändler fünf Stufen. Wie hoch ist die effektive Umsatzsteuerbelastung nach heute gültigen Sätzen?

Wirtschaftsstufe	Entgelt	USt	Belastung	Wertschöpf- oder Handels- spanne	dar- auf USt
Waldbesitzer					
1,5 % aus	100.--	1.50	1.50	100.--	1.50
Sägewerkbesitzer					
4 % aus	150.--	6.--	7.50	50.--	2.--
Möbelfabrikant					
4 % aus	350.--	14.--	21.50	200.--	8.--
Großhändler					
1 % aus	400.--	4.--	25.50	50.--	0.50
Einzelhändler					
4 % aus	500.--	20.--	45.50	100.--	4.--

Von den DM 500.--, die der Erwerber des Möbelstückes dem Einzelhändler zahlen muß, entfallen 45.50 DM auf die kumulierte USt. Dies entspricht einer Endbelastung von 9,9 %. Die zusätzliche Belastung durch die Lawinenwirkung erkennt man deutlich, wenn ihr der Umsatzsteuerbetrag, der auf der bloßen Wertschöpfung (und Handelsspanne) der einzelnen Stufen lastet, gegenübergestellt wird. Würde nur dieser Betrag der USt unterworfen, so betrüge in unserem Fall die effektive Endbelastung nur DM 16.-- = 3,02 %.

Die Gesamtbelastung eines Gutes mit USt, die von der Höhe des Steuersatzes und der Anzahl der zu durchlaufenden Stufen abhängt, kann bis zu 20 % betragen. ¹⁾

4. Die Umsatzsteuer ist eine Kostensteuer ²⁾

"Kosten sind der wertmäßige, betriebsnotwendige Normalverbrauch an Gütern und Leistungen zur Erstellung des Betriebsproduktes" (Mellerowicz, a.a.O., S.6). Kosten in diesem Sinne sind nicht nur die Arbeitskosten, Kapitalkosten, Materialkosten und Fremdleistungskosten, sondern auch ein wesentlicher Teil der Steuern in ihrer Eigenschaft als Kosten der menschlichen Gesellschaft.

Ausschlaggebend für die Kosteneigenschaft einer Steuer ist immer ihre enge Verknüpfung mit solchen Betriebsvorgängen, die für die Durchführung der Produktion unerlässlich sind. Kosten sind also nur Steuern, die den Betrieb als solchen oder seine Produktionsmittel, bzw. betriebsnotwendige Vorgänge erfassen. Aus diesem Grunde besitzen weder die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, noch die Lohn- oder Kapitalertragsteuer Kosteneigenschaft. Erstere können nicht Kosten sein, da sie nicht produktionsbedingt sind, sondern an den Tatbestand der Erfolgserzielung anknüpfen. Sie

- 1) Bühler, O., "Steuerrecht Band II" Einzelsteuerrecht, Wiesbaden 1953, S.278.
Kleinjohann, K., "Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer", Berlin 1954, S.63
- 2) Mellerowicz, Konrad, "Kosten und Kostenrechnung", Band I, Berlin 1957

stellen Gewinnverwendung dar. Letztere berühren überhaupt nicht die Leistungs- und Ergebnisrechnung des Betriebes und haben lediglich die Bedeutung durchlaufender Posten. Kosteneigenschaft besitzen demgegenüber die Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer, die Verbrauchssteuern und alle Verkehrssteuern, damit auch die USt.

Die Voraussetzung der Produktionsbedingtheit besagt nicht, daß eine Steuer unmittelbar an den Fertigungsverfahren anknüpfen muß. Es genügt - wie bei der USt - daß eine ursächliche Beziehung zu einer wesentlichen Funktion des Betriebes vorliegt. Die USt knüpft an den Vertrieb an. Ohne Umsatzsteuerzahlung ist ein legaler Warenumsatz nicht möglich. Die Produktionsrealisierung hängt also von der Umsatzsteuerentrichtung ab; damit ist der Kostencharakter der USt eindeutig erwiesen. Die Kostenrechnungsvorschriften (LSP) und Kontenrahmen (EKRI und GKR), die zur Zeit gelten, tragen dieser Eigenschaft der USt Rechnung und führen sie als Sonderkosten des Vertriebs auf.

5. Die Umsatzsteuer ist eine für den Fiskus vorteilhafte Steuer ¹⁾

Die fiskalischen Vorteile der USt liegen in erster Linie in ihrer außerordentlichen Ertragsfähigkeit. Diese beruht auf ihrer großen Wirkungsbreite. Da die USt letztlich am Verbrauch anknüpft, wird jeder, auch der Einkommens- und Vermögenslose, zum Steuerträger; zudem zeichnet sich die USt durch eine außergewöhnliche Krisenfestigkeit aus. Selbst in wirtschaftlichen Depressionszeiten hält sich ihr Aufkommen, im Gegensatz zu den direkten Steuern, auf einer beachtlichen Höhe, denn der Teil des Aufkommens, der aus dem notwendigen Verbrauch des Volkes stammt, steht immer zur Verfügung.

Von großer psychologischer Bedeutung ist die Unmerklichkeit der Steuerzahlung. Die Umsatzsteuerquote darf - mit Ausnahme gesetzlich bemessener Gebühren (§ 10 UStG) - nicht gesondert in Rechnung gestellt werden. Es ist sich daher nur ein geringer Teil der

1) Kleinjohann, K., a.a.O., S.73

Verbraucherschaft bewußt, Umsatzsteuerträger zu sein. Allenfalls wird an die einmalige Umsatzsteuerquote von 4 % gedacht, daß aber in dem vom letzten Konsumenten zu zahlenden Preis eine effektive Gesamtbelastung von 10 - 20 % USt enthalten sein kann, übersieht man. Hierdurch werden unliebsame Steuerwiderstände vermieden.

Die Ausgestaltung der deutschen Umsatzsteuer als Bruttoallphasensteuer ermöglicht im Vergleich zu anderen Umsatzsteuersystemen die Anwendung niedriger Steuersätze. Systeme, bei denen nur eine bestimmte Wirtschaftsstufe mit der Steuer belegt wird, (z.B. Schweizer Grossistensteuer), müssen mit wesentlich höheren Sätzen arbeiten.

Die Handhabung der USt durch den Pflichtigen ist unkompliziert. Der Steuerpflichtige rechnet selbst den von ihm zu leistenden Steuerbetrag aus und überweist ihn bis zum 15. des folgenden Monats an die Finanzkasse. Auch für den Gesetzgeber und die Verwaltung ist der Umgang mit der USt einfach. Das Aufkommen kann mit Hilfe der Steuersätze reguliert werden, zudem ist durch das eingeführte Veranlagungssystem ein rascher, andauernder Zustrom der Gelder in die Kassen des Bundes gewährleistet. Die Überwachung und Prüfung der abzuführenden Steuer ist durch Einführung des Wareneingangsbuches und die damit mögliche Nachkalkulation auch für das Gros der kleinen Betriebe übersichtlich gestaltet.

Es ist daher verständlich, daß der Fiskus sich ungern von einem für ihn so vorteilhaften Steuersystem trennt.

Zusammenfassend kann die USt wie folgt charakterisiert werden: Die USt besteuert den Umsatzakt, d.h. jede Lieferung und sonstige Leistung, die von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausgeführt wird. (Als weitere Tatbestände gem. § 1 UStG gelten der Eigenverbrauch und die Einfuhr). Da das Aufkommen aus der USt gem. Art. 106 GG dem Bund zufließt, handelt es sich bei der USt um eine Bundessteuer. Die USt ist vom Leistenden an das Finanzamt abzuführen. Da dieser aber in der Regel die Steuerlast im Preis auf seinen wirtschaftlichen Nachmann abgewälzt hat, sind Steuerschuldner und Steuerträger nicht identisch. Die USt ist also eine indirekte Steuer. Erhoben wird die Steuer ohne Abzugsmöglichkeit auf jeder Produktions- und Handelsstufe vom Bruttoentgelt (Bruttoallphasensteuer). Da ohne Umsatzsteuer-

entrichtung ein legaler Warenumsatz nicht möglich ist, also ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Produktionsrealisierung und USt vorliegt, erfüllt sie die Voraussetzung der Produktionsbedingtheit, die für die Anerkennung als Kostensteuer maßgebend ist. Ihre große Wirkungsbreite, Kristenfestigkeit und unkomplizierte Handhabung macht die USt zu einer für den Fiskus äußerst vorteilhaften Steuer.

b) Wirkungen der deutschen Umsatzsteuer

Wenn ein Produkt nicht direkt von der Herstellung in den Verbrauch übergeht, sondern weitere Fertigungs- und Handelsstufen durchläuft, so wird die USt, als nicht besonders kenntlich gemachter Bestandteil, mit dem Preis von Phase zu Phase weitergegeben, und es tritt die schon geschilderte Kumulativ- oder Lawinenwirkung ein. Daraus ergeben sich für die Wirtschaft negative Folgen:

1. Unkontrollierbarkeit und Unbestimmbarkeit der Umsatzsteuerbelastung durch den Gesetzgeber ¹⁾

aa) Folgen für die innerdeutsche Wirtschaft

Es ist schon gesagt worden, daß die Höhe des Steuersatzes und die Anzahl der zu durchlaufenden Wirtschaftsstufen für die Belastung eines Wirtschaftsgutes mit der USt entscheidend sind. Je höher der Steuersatz (heute Höchstsatz = 4 %) und je größer die Zahl der Fertigungs- und Handelsstufen, desto höher auch die effektive Umsatzsteuergesamtbelastung.

Trotz dieser Erkenntnis ist es nicht möglich, die effektive Umsatzsteuerendbelastung eines Gutes im voraus zu bestimmen.

"Der Gesetzgeber kann wohl den Vom-Hundert-Satz festsetzen, der als Steuer vom Entgelt erhoben wird, nicht aber die Belastung der einzelnen Ware durch die USt bei ihrem letzten Absatz" (Zierold-Pritsch, a.a.O., S.10). Auch eine Durchschnittsbelastung zu finden,

1) Kleinjohann, a.a.O., S.67

Zierold-Pritsch, "Die Umsatzsteuersysteme", Bonn 1952, S.10

ist unmöglich, weil die umsatzsteuerliche Belastung eines Gutes durch zu viele Faktoren bestimmt und damit unüberschaubar gemacht wird: verschiedene Kombinationsmöglichkeiten bei der Produktion und beim Vertrieb ähnlicher Erzeugnisse, die Rohstoffwahl, unterschiedlicher Materialanteil am Produkt, Spanne zwischen Herstellungskosten und Verkaufspreis etc. Es ist daher möglich, daß in der technischen Ausgestaltung gleichartige und gleichwertige Güter völlig verschieden durch die USt belastet werden.

Kleinjohann (a.a.O., S.68) führt dazu aus:

"Diese kaum bestimmbaren, ungleichen Belastungen gleicher, vor allem jedoch ähnlicher Produkte führen zu stärksten Preisdifferenzen, diese wiederum zu Wettbewerbsverzerrungen und Strukturverschiebungen, die besonders bei hohen Sätzen ungeachtet eines marktwirtschaftlichen Kräftespiels jede Beziehung dieses Besteuerungssystems zu einer freien oder sozialen Marktwirtschaft vermissen lassen."

Die USt kann bei ihrer Ausgestaltung keine Rücksicht auf die Dringlichkeit des Güterbedarfs und damit auf die Leistungsfähigkeit des Einzelnen nehmen. Es kommt daher vor, daß gerade notwendigste Bedarfsartikel überaus stark mit USt belastet sind, weil hier der verteuern wirkende Großhandel eine wichtige Verteilerfunktion ausübt und die Zahl der zu durchlaufenden Wirtschaftsstufen besonders groß ist.

ab) Folgen für Export und Import¹⁾

Die USt als Bruttoallphasensteuer berührt nicht nur den innerdeutschen Güter- und Leistungsaustausch, sie zieht auch die internationalen Handelsbeziehungen in Mitleidenschaft.

Die deutsche Industrie steht auf dem Weltmarkt mit den Produzenten anderer Länder in scharfem Konkurrenzkampf. Dabei muß sich jede noch so geringfügige Belastung der Produktion mit USt durch die damit verbundene Preiserhöhung nachteilig auswirken. Auf dem Inlandsmarkt dagegen treten ausländische Erzeugnisse mit deutschen, durch die USt belasteten Produkten in Wettbewerb. Sie dürfen keine

1) Kleinjohann, a.a.O., S.68
Zierold-Pritsch, a.a.O., S.13

günstigere Ausgangsposition als die inländischen Waren haben. Der Export müßte also entlastet, der Import belastet werden.

Wie aber bereits festgestellt wurde, kann der Gesetzgeber die tatsächliche Umsatzsteuerbelastung einer Ware nicht im voraus bestimmen. Daher ist eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Belastung der Importe und Entlastung der Exporte auch nicht möglich. So stellen die Umsatzsteuerfreiheit gem. § 4 Ziffer 3 in Verbindung mit der Ausfuhrhändler- und Ausfuhrvergütung einerseits und die Umsatzausgleichsteuer andererseits nur unvollkommene Maßnahmen dar, weil sie lediglich in Form von Pauschalen gewährt werden können und darum nicht die wirkliche Vorbelastung ausgleichen oder die notwendige Belastung herbeiführen. Vor allem werden solche Exportwaren, die einen komplizierten Fertigungsgang mit zahlreichen Wirtschaftsstufen durchlaufen müssen, durch das Pauschalierungsverfahren nicht genügend entlastet.

Der Gesetzgeber kann jedoch - selbst wenn er die Absicht hätte - nicht mit höheren Vergütungssätzen oder Ausgleichsteuersätzen arbeiten, weil das Ausland sofort in den Ausfuhrvergütungen Dumpingabsichten, in der Ausgleichsteuer protektionistische Maßnahmen in Form verkappter Schutzzollpolitik vermuten und entsprechend reagieren würde.

Auf jeden Fall ist es ein Fehler des deutschen Umsatzsteuersystems, daß es nicht gestattet, die Endbelastung eines Gutes durch die USt im voraus zu bestimmen. Dadurch werden Unsicherheiten in den Wirtschaftsablauf hineingetragen. Hierin ist ein Grund dafür zu sehen, daß die Bruttoallphasenumsatzsteuer bekämpft wird und auch in vielen Ländern abgeschafft wurde.

2. Ausschaltungs- und Konzentrationstendenz ¹⁾

Es wurde bereits auf den Kostencharakter der USt hingewiesen, d.h. auf die Tatsache, daß sie bei jedem Güter- und Leistungsaustausch zwangsläufig anfällt. Je größer die Anzahl der zu durchlaufenden Wirtschaftsstufen und je höher der vom Gesetzgeber festgesetzte

1) Kleinjohann, a.a.O., S.9/10
Schulze-Teichert, G. "Die Umsatzsteuer als Mittel der Wirtschaftspolitik", Dissertation Breslau 1937, S.36 ff.
Zierold-Pritsch, a.a.O., S.12

Steuersatz ist, desto höher ist auch die Umsatzsteuerquote, die der Unternehmer in seinem Preis auf den wirtschaftlichen Nachmann abzuwälzen versucht. Da der Unternehmer aber in der Regel nicht allein auf dem Markte anbietet, sondern mit anderen Unternehmern konkurrieren muß, die wegen geringerer Umsatzsteuerbelastung billiger verkaufen können, muß er häufig ebenfalls seine Preise herabsetzen. Diese Notwendigkeit zwingt ihn, entweder die USt selbst zu tragen und damit den Gewinn zu mindern oder zu versuchen, die Umsatzsteuerbelastung zu vermeiden, indem er einen Teil der Tatbestände ausschaltet, welche die Umsatzsteuerpflicht auslösen. Dieses Ziel, Verkehrsakte einzusparen, kann auf verschiedene Art und Weise erreicht werden.

aa) Ausschaltung von Handelsstufen

Schon Popitz ¹⁾ weist darauf hin, daß Zwischenhandelsumsätze eine Ware mit - im Verhältnis zur Preisspanne - besonders hohen Umsatzsteuerquoten belasten, weil der zwischen Einkauf und Verkauf eingeschobenen Gewinnmarge des Händlers keine Wertsteigerung des Gutes entspricht. Unternehmen, die es sich leisten können, sparen daher den Zwischenhandelsumsatz ein.

Kleinjohann (a.a.O., S.70) zeigt verschiedene Möglichkeiten der Ausschaltung von Handelsstufen auf:

- a) Direktabsatz der Produzenten an den Konsumenten (Produzentenhandel). Ausgeschaltet: Groß- und Einzelhandel,
- b) direkte, meist genossenschaftliche Beschaffung seitens der Konsumenten von Produzenten und Großhändlern. Ausgeschaltet: Einzel- und evtl. Großhandel,
- c) Direktbeschaffung der Einzelhändler bei den Produzenten (Einkauferinge). Ausgeschaltet: Großhandel,
- d) Direktabsatz der Großhändler an den Konsumenten (Versandgeschäft, Filialisten). Ausgeschaltet: Einzelhandel,
- e) Ausschaltung des Kommissionärs zugunsten des Agenten.

Die Tendenz zur Einsparung der USt in der Verteilungssphäre wird noch dadurch verstärkt, daß sie hier leichter fällt als in der Produktionssphäre. Es bedarf keiner Änderung der betrieblichen

1) Popitz-Kloß-Grabower, "Kommentar zum Umsatzsteuergesetz", Berlin 1928, S.14

Rechtsverhältnisse und des technischen Produktionsapparates. Leidtragender dieser Entwicklung war und ist vor allem der Großhandel. Der Gesetzgeber hat dies erkannt und dem Großhandel durch Steuerbefreiungen und niedrige Steuersätze wieder Chancen gegeben.

ab) Eingliederung bisher ausgegliederter Funktionen ¹⁾

Ein weiteres Mittel, um die Kumulativwirkung der Bruttoallphasensteuer abzuschwächen, ist die Eingliederung von Funktionen, die bisher aus den verschiedensten Gründen anderer Unternehmen überlassen waren. So kann z.B. die Lager- und Transportfunktion wieder in eigene Regie genommen werden. Auch die Übernahme der Werbung und die Selbstbewirtschaftung der Kantine gehören hierher. Dies alles hat aber nur dann den angestrebten Erfolg, wenn die umsatzsteuerliche Belastung der von betriebsfremder Seite ausgeübten Funktionen größer ist als die jährlichen Abschreibungen und Unterhaltungskosten der Neuinvestitionen.

In vielen Fällen kann diese Überlegung bei der heutigen Umsatzsteuerbelastung - vor allem, wenn man die einkommensteuerlichen und gewerbesteuerlichen Aspekte auch berücksichtigt - durchaus zugunsten einer Eingliederung der bisher ausgegliederten Funktionen ausfallen.

Selbst in der Produktionssphäre kann die preissteigernde Kumulativwirkung der USt gemildert werden. Viele Unternehmer lassen ihre Erzeugnisse von anderen Unternehmen in irgendeiner Form bearbeiten (Anstrich, Lackieren, Montage etc.).

Diese Fremdbearbeitungen sind umsatzsteuerliche Werkleistungen, die mit dem höchsten Steuersatz von 4 % belastet werden. Wenn der Unternehmer sie nun im eigenen Betrieb ausführt, kann er Umsatzsteuerbeträge einsparen. Wieder gilt es aber im Einzelfalle abzuwägen, ob die neu entstehenden Lohnkosten, Kosten für Hilfsstoffe etc. auch tatsächlich niedriger sind als die Umsatzsteuerlast durch die Fremdbearbeitung.

1) Kleinjohann, a.a.O., S.69

ac) Unternehmungskonzentration ¹⁾

Sehr umstritten ist der Einfluß der Umsatzsteuerbelastung auf die Unternehmungskonzentration in der Form der Fusion und Organschaft. Zweifellos wird die Umsatzsteuer niemals der alleinige Grund für eine solche Umorganisierung sein, dennoch kann sie bei einem Bruttoallphasensystem mit seinen hohen Steuersätzen neben anderen Motiven (Drang nach Bildung von Absatzmonopolen, produktions-technische Gründe, Verwaltungsvereinfachung etc.) Anlaß zur Konzentration geben.

Unter Fusion im engen Sinne versteht man das Verschmelzen von zwei oder mehreren getrennten Unternehmungen zu einem Unternehmen. Günstig für eine Umsatzsteuereinsparung ist die vertikale Fusion, in der Betriebe der Urerzeugung (Eisenbergwerk etc.) mit denen der Fertigung (Eisenhüttenwerke) zu einem Unternehmen zusammengeschlossen werden. Die Umsatzakte zwischen den nun vereinten Betrieben unterliegen nicht der Umsatzsteuer, da es sich um Innenumsätze handelt.

Etwas anders liegen die Verhältnisse bei einer Organschaft. Das Steuerrecht sieht diese als gegeben an, wenn eine Tochtergesellschaft einer ihr übergeordneten Gesellschaft so eingegliedert ist, daß sie keinen eigenen Willen mehr hat und nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch ein Glied der Muttergesellschaft ist (§ 2 Abs. 2 Ziffer 2 UStG in Verbindung mit § 17 DB). Hier liegt also kein Verschmelzungsvorgang wie bei der Fusion vor. Für die USt bedeutet dies, daß die Umsätze zwischen der Tochter- und Muttergesellschaft steuerfrei sind, weil die Tochtergesellschaft im Sinne des UStG keine steuerliche Selbständigkeit hat. Da bei der Organschaft die vertikalen Betriebsformen vorherrschen, kommt es in den meisten Fällen zu einer Umsatzsteuerersparnis. Die Anwendung der Organtheorie war lange Zeit durch das Kontrollratsgesetz Nr. 15 untersagt. Seit dem 1. April 1958 ist dieses Verbot aufgehoben.

3) Ungenügende Differenzierung

Es wird der deutschen USt in ihrer Ausgestaltung als Bruttoallphasensteuer mit Recht vorgeworfen, daß sie keine Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit des Steuerträgers nimmt, daß ihr - mit

1) Kleinjohann, a.a.O., S.69

anderen Worten - die richtige, wirksame Differenzierung fehlt. Die deutsche USt differenziert zwar in der Weise, daß sie teils Umsätze von der Besteuerung freiläßt, teils für bestimmte Umsatzakte niedrigere Steuersätze als den allgemeinen festsetzt. Dies führt jedoch bei dem unterschiedlichen Aufbau der Fertigung und des Vertriebs dazu, daß die Belastung der Waren mit der USt außerordentlich verschieden ausfällt. So ist die schon erwähnte Erscheinung zu erklären, daß notwendige Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens stärker mit der USt belastet sein können als Waren des gehobenen Aufwandes. ¹⁾

Popitz ²⁾ führt hierzu folgendes aus:

"Es ist wohl möglich, daß gerade notwendigste Bedarfsartikel stark belastet sind, weil die Zahl der Stufen groß ist und der Großhandel bei ihnen eine besonders wichtige Verteilungsfunktion erfüllt, die nur etwa durch stark vertikale Genossenschaftsorganisationen in manchen Fällen ausgeschaltet sein kann. Aufwendige Gegenstände können eine geringe prozentuale Belastung aufweisen, weil sie, wie etwa auf Bestellung gefertigte, in Handarbeit gefertigte Juwelierwaren, nur sehr wenige oder, vom Rohstoff abgesehen, gar keine Vorhände durchlaufen, bis sie beim Verkäufer enden."

Die Bruttoallphasensteuer nimmt also in der Tat nur unzureichend auf die Dringlichkeit des Wirtschaftsbedarfes Rücksicht.

4. Die Belastung durch die Umsatzsteuer bei gelungener und bei nicht geglückter Überwälzung ³⁾

Es ist schon wiederholt darauf hingewiesen worden, daß der Gesetzgeber bei der USt die Überwälzung zwar voraussetzt, daß das Umsatzsteuergesetz aber keine Bestimmung enthält, welche die Überwälzung auch gewährleistet. Es erhebt sich also die Frage, wer die USt im Endeffekt wirklich trägt. Der Kampf um die Überwälzung kann nach zwei Richtungen geführt werden. Entweder wälzt der Unternehmer

1) Zierold-Pritsch, a.a.O., S.13

2) Popitz, a.a.O., S.18

3) Franke, H., "Die Geschichte der Reichsumsatzsteuer", Diss. Köln, S. 36/37; Schulze-Teichert, a.a.O., S.13/14

die USt durch Preiserhöhung seiner eigenen Leistungen auf den Nachmann ab (normaler Überwälzungsvorgang) oder er greift zur Rückwälzung, indem er seine Einkaufspreise so drückt, daß er die USt des eigenen Verkaufs seinem Lieferanten aufbürdet. Er selbst kann in diesem Fall um die Umsatzsteuerquote billiger verkaufen. Praktisch wird jeder Unternehmer versuchen, beide Wege einzuschlagen. Sie können auf allen Wirtschaftsstufen angewendet werden.

Grundsätzlich kann gesagt werden, daß die Überwälzung um so leichter gelingt, je elastischer das Angebot und je starrer die ihm gegenüber tretende Nachfrage ist. Eine verhältnismäßig unelastische Nachfrage findet man vor allem bei Lebensmitteln und unentbehrlichen Bedarfsgegenständen. Hier glückt dem Unternehmer daher regelmäßig die Überwälzung, denn die Eigenschaft unserer USt, grundsätzlich alle Lieferungen und sonstigen Leistungen zu erfassen, hat zur Folge, daß der Verbraucher die USt nicht durch die Umstellung seines Verbrauches, sondern lediglich durch eine Einschränkung vermeiden kann; dabei ist zu berücksichtigen, daß der lebensnotwendige Bedarf nicht reduziert werden kann. Produzenten von Gegenständen des gehobenen Bedarfs sehen sich dagegen einer sehr elastischen Nachfrage gegenüber. Ihnen fällt die Überwälzung weit schwerer, weil der Verbraucher hier auf Preiserhöhung mit Verzicht antwortet. Die Grenzfälle der völligen Unelastizität der Nachfrage oder des Angebots bedeuten dann eine völlige Überwälzung auf den Verbraucher bzw. eine vollständige Nichtabwälzbarkeit für den Produzenten und Händler.

Die Frage der Überwälzbarkeit steht weiterhin in engem Zusammenhang mit der jeweiligen Konjunkturphase. ¹⁾ Mit beginnendem Aufschwung und bis zum Einsetzen der ersten Krisenzeichen erleichtert die Tendenz der Preissteigerung dem Unternehmer die Überwälzung; alle seine Kosten, zu denen auch die USt zählt, erhält er in der Regel im Preise für seine Leistungen ersetzt. Die beginnende Krise und der nachfolgende Tiefstand werden durch einsetzenden Nachfragemangel und durch sinkende Preise gekennzeichnet. Die ungünstige

1) Schulze-Teichert, a.a.O., S.17 ff.
Franke, Hermann, a.a.O., S.36 ff.

Wirtschaftslage hat die Kaufkraft der Massen beeinträchtigt. Auch die Überschwemmung des Inlandmarktes mit billigen Auslandswaren kann ungünstig wirken. Der Unternehmer muß daher mit seinen Preisen so weit wie möglich heruntergehen; ein Überwälzen der USt auf den Nachmann ist weitgehend unmöglich geworden. In der Regel beginnt in diesem Stadium ein Rückwälzungsprozeß, der sich durch alle Produktionsstufen fortsetzt und die USt dem in dieser Phase besonders schwachen Rohstoffproduzenten aufbürdet.

Von großer Bedeutung für den Ausgang der Überwälzungskämpfe ist die wirtschaftliche Macht der einzelnen Partner, die am Markte erscheinen. Dabei sind Größe und Kapitalkraft der produzierenden Unternehmungen entscheidend, desgleichen die Abhängigkeitsverhältnisse der Produzenten von wenigen großen Abnehmern (Waggonfabriken und Bundesbahn) und die Stärke und Zahlungskraft der Verbraucherschaft. Auf allen Wirtschaftsstufen entstehen Widerstände gegen die Überwälzung, immer muß um sie gekämpft werden. Je nach dem Grade der gelungenen Überwälzung sind folgende drei Fälle möglich:

1. Die Umsatzsteuer lastet als Steuer auf dem Verbrauch,
2. Die Umsatzsteuer lastet als Steuer auf dem Erwerb,
3. Die Umsatzsteuer lastet als Steuer sowohl auf dem Verbrauch als auch auf dem Erwerb.

aa) Die Umsatzsteuer belastet den Verbraucher ¹⁾

Der letzte Verbraucher wird die gesamte, auf einem Fertigfabrikat ruhende USt immer dann zu tragen haben, wenn ein elastisches Angebot einer starren Nachfrage gegenübersteht, wenn sich die Wirtschaftslage im Aufschwung befindet und wenn dem Unternehmer und allen im Produktions- und Verteilungsprozeß vorangehenden und folgenden Unternehmern auf Grund ihrer wirtschaftlichen Machtposition die Fortwälzung gelingt. Diese Endbelastung kann - wie schon ausgeführt wurde - 10 - 20 % des Verbraucherpreises ausmachen.

Da die USt die Mehrzahl aller Güter besteuert, besteht für den Verbraucher kaum die Möglichkeit des Ausweichens. Hinzu kommt, daß die USt ihrer Konzeption nach keine Rücksicht auf die Leistungs-

1) Franke, Hermann, a.a.O., S.49

fähigkeit der Steuerträger nehmen kann. Daher trifft die Umsatzsteuerlast die wirtschaftlich schwächsten Bevölkerungsgruppen besonders hart. Außerdem führt die Unkontrollierbarkeit der USt dazu, daß gerade bei wichtigen Lebensmitteln, deren Vorprodukte wertmäßig im Verhältnis zum Endpreis schon hoch sind und die regelmäßig mehrere Wirtschaftsstufen durchlaufen, die Endbelastungen am höchsten sind. Dagegen werden Schmuckwaren der Handfertigung, ausländische Delikatessen, Pelzwaren etc. nur geringfügig mit USt belastet, weil sie wenige Fertigungs- und Handelsphasen durchlaufen.

In der heutigen Wirtschaftssituation, die durch stetig steigende Preise gekennzeichnet ist, muß diese zusätzlich auftretende erhebliche Belastung des Verbrauchers vom sozialen Standpunkt aus abgelehnt werden.

ab) Die Umsatzsteuer belastet die Erwerbswirtschaft

Gelingt die Überwälzung der USt nicht, so bleibt sie auf dem jeweiligen Unternehmer liegen und wirkt sich dann wie eine direkte Steuer, eine Art Gewerbesteuer, aus. Diese Belastung ist deshalb unbillig, weil der Umsatz, nach dem die Steuer bemessen wird, in keinem festen Verhältnis zum Ertrag oder Gewinn steht, die USt also auch von Verlustgeschäften gezahlt werden muß. Je schwächer die Position eines Wirtschaftszweiges oder eines einzelnen Unternehmens ist, desto schwerer wird einerseits die Überwälzung sein, desto gefährlicher wird sich aber andererseits die geschäftliche Belastung, die durch das Nichtüberwälzen entsteht, auswirken.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß Nichtüberwälzung Schmälerung des Gewinnes und damit Beschränkung der Konkurrenzfähigkeit bedeutet und letztlich bei Fortdauer dieses Zustandes zu einer Einschränkung des Angebotes führen kann. Da der Gesetzgeber bei der Konzeption des UStG die Überwälzung gleichsam vorausgesetzt hat, muß in dieser ungewollten Wirkung, d.h. der Möglichkeit, daß die Steuer auf dem Unternehmer liegen bleibt, ein Mangel des deutschen Umsatzsteuersystems gesehen werden.

Es soll zum Abschluß dieses Abschnittes noch auf die Frage eingegangen werden, wie sich das Verhältnis zwischen Überwälzung und Nichtüberwälzung gestaltet. Genaue Zahlen lassen sich bei dem

komplizierten und vielschichtigen Umsatzkreislauf nicht ermitteln. Siegmund ¹⁾ führt dazu folgendes aus:

"Man darf jedoch kaum annehmen, daß die USt ganz allein von den Konsumenten getragen wird, vielmehr ergibt sich aus verschiedenen Gründen, daß sie zu einem erheblichen Teil auf der Produktion und Verteilung liegen bleibt. Einmal beweisen dies die mit der Überwälzung zusammenhängenden Ausschaltungen von einzelnen Erwerbswirtschaften und ganzen Wirtschaftsstufen, zum anderen drückt es sich in der Preisgestaltung aus. Würde die USt allein vom Verbraucher getragen werden, so müßten sich bei Einführung oder Erhöhung einer Steuer alle Warenpreise um den Steuersatz verteuern, bei Abschaffung oder Herabsetzung einer USt dagegen um den Steuerbetrag bzw. den Betrag der Herabsetzung ermäßigen."

Der einleitende Teil dieser Arbeit hat gezeigt, daß den fiskalischen Vorzügen der USt wirtschaftliche und soziale Nachteile gegenüberstehen. Um diese auszugleichen, hat der Gesetzgeber Erleichterungen in das Gesetz eingebaut; dazu gehören unter anderem die gegenüber dem Normalsatz von 4 % ermäßigten Steuersätze des § 7 Abs. 2 und 3 UStG, die Steuerrückvergütungen (Ausfuhr- und Ausfuhrhändlervergütung) und der Katalog der Steuerbefreiungen des § 4 UStG, der im Mittelpunkt der folgenden Ausführungen stehen wird.

Wie groß die Bedeutung der Befreiungsvorschriften ist, zeigt am deutlichsten die auf den folgenden Seiten wiedergegebene Aufstellung, welche die steuerfreien Umsätze in den Wirtschaftsbereichen nach Umsatzarten für das Jahr 1954 enthält.

Danach waren 1954 insgesamt 107 738 Mill.DM an sich steuerbarer Umsatzvorgänge von der USt befreit. Diese Summe enthält jedoch nicht ausschließlich die gem. § 4 UStG befreiten Umsätze, sondern auch diejenigen, welche auf Grund anderer Vorschriften (z.B. §§ 47 - 50 f DB) nicht von der Umsatzbesteuerung erfaßt wurden.

1) Siegmund, W., "Der Gedanke der allgemeinen Umsatzbesteuerung und seine Durchführung", Dissertation Köln 1925, S.26

So entfallen z.B. 3 115 Mill.DM (Spalte 8) auf die umsatzsteuerfreien Lieferungen und Leistungen an ausländische Streitkräfte (Offshore-Steuer-gesetz); der Anteil der §§ 47 - 50 f DB an den 15 686 Mill.DM (Spalte 9) kann auf Grund des Charakters der dort befreiten Umsätze (Umsätze öffentlicher Theater, Umsätze von Siedlungsunternehmen, Lieferungen von Sprengstoff etc.) nicht so bedeutend sein, so daß an Hand des vorliegenden Zahlenmaterials mit Sicherheit darauf geschlossen werden kann, daß mindestens 100 000 Mill.DM allein durch die Ziffern des § 4 UStG von der USt ausgeklammert worden sind. Wie groß ist nun der Steuerausfall, den der Fiskus hierdurch erlitten hat? Auch diese Frage ist nur ungefähr zu beantworten, da bei Steuerpflichtigkeit der steuerfreien Umsatzvorgänge nicht ausschließlich der höchste Steuersatz, sondern auch die übrigen Steuersätze des § 7 UStG zum Zuge gekommen wären. Der Steuerausfall in 1954 auf Grund der Befreiungsvorschriften des § 4 UStG liegt bei etwa 2 Milliarden DM.

Steuerfreie Umsätze im Jahre 1954 in den Wirtschaftsbereichen
nach Umsatzarten in Mill.DM ¹⁾

Wirtschafts- bereich	Einfuhr- anschlußlief.	Großhandels- lieferungen	Ausfuhr- lieferung.	Energie- lieferung.
1	2	3	4	5
<u>Industrie</u>				
Bergbau, Steine	1	787	361	308
Energiewirtsch.	-	42	19	5634
Eisen-u.Metallind.	36	1648	8813	116
Übr.verarb.Ind.	1808	4998	4648	35
Bauindustrie	3	31	65	-
<u>zusammen</u>	<u>1848</u>	<u>7504</u>	<u>13906</u>	<u>6093</u>
<u>Handwerk u. sonst.Her- stellungsgew.</u>				
Bäcker, Fleischer	1	10	5	-
Baugewerbe	1	14	9	5
übrige Zweige	31	521	258	1
<u>zusammen</u>	<u>33</u>	<u>545</u>	<u>272</u>	<u>6</u>
<u>Großhandel</u>	<u>5055</u>	<u>34574</u>	<u>6254</u>	<u>13</u>
<u>Einzelhandel</u>	<u>33</u>	<u>630</u>	<u>49</u>	<u>1</u>
<u>Land-,Forst-, Jagdwirtschaft, Fischerei</u>				
	261 ²⁾	14	8	2
<u>Sonstige Wirt- schaftsbereiche</u>				
Übr.Handelsgew.	9	875	51	1
Dienstleistungen ³⁾	2	10	9	1
Verkehrswirtschaft	140	151	48	11
Öff. Dienst	1	11	3	6
<u>zusammen</u>	<u>152</u>	<u>1047</u>	<u>111</u>	<u>18</u>
<u>insgesamt</u>	<u>7383</u>	<u>44314</u>	<u>20600</u>	<u>6133</u>
=====				

1) Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Band 161, S.31

2) Hochseefischerei

3) Ohne Dienstleistungen im öff. Dienst und Dienstleistungen i.öff.Int.

Fortsetzung: Steuerfreie Umsätze im Jahre 1954 in den Wirtschaftsbereichen nach Umsatzarten in Mill.DM ¹⁾

Wirtschaftsbereich	Beförderungsleistungen 2)	Lief.u.Leist. f. Sozialvers.	Lief.u.Leist. a. ausl. Streitk.	übr. stf. Leist.	zusammen
1	6	7	8	9	10
<u>Industrie</u>					
Bergbau, Steine	24	1	14	320	1816
Energiewirtsch.	216	2	16	62	5990
Eisen-Metallind.	58	5	797	2355	13828
Übr. verarb. ind.	18	12	404	458	12381
Bauindustrie	3	-	680	47	829
zusammen	320	20	1910	3242	34845
<u>Handwerk u. sonst. Herstellungs-gew.</u>					
Bäcker, Fleischer	-	-	11	10	36
Baugewerbe	3	-	462	64	557
übrige Zweige	11	37	100	142	1105
zusammen	14	37	573	216	1698
<u>Großhandel</u>	92	8	248	3486	49729
<u>Einzelhandel</u>	16	628	45	82	1485
<u>Land-, Forst-, Jagdwirtschaft, Fischerei</u>					
Fischerei	2	-	6	1359	1652
<u>Sonstige Wirtschaftsbereiche</u>					
Übr. Handelsgew. 3)	123	8	9	866	1942
Dienstleistungen	17	8	44	624	714
Verkehrswirtschaft	7609	1	278	4525	12763
Öffentl. Dienst	29	1673	2	1286	2910
zusammen	7778	1690	333	7301	18329
insgesamt	8222	2284	3115	15686	107738
=====					

1) Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Band 161, S.31

2) Einschließlich anderer nach § 4 Ziffer 9 steuerfreier Beträge

3) Ohne Dienstleistungen im öff. Dienst und Dienstleistungen i. öff. Int.

B. Hauptteil

=====

Sämtliche Ziffern des § 4 sind im Verhältnis zu § 1 UStG Ausnahmevorschriften. Durch sie werden ausschließlich steuerbare, d.h. grundsätzlich dem UStG unterliegende Umsatzakte befreit. Die steuerfreien Leistungen gem. § 4 sind demzufolge von denjenigen Umsätzen zu unterscheiden, die überhaupt nicht dem UStG unterliegen, weil sie von § 1 UStG nicht erfaßt werden; z.B.: Leistungen im Ausland, private Gelegenheitsumsätze, die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

I. Von den unter § 1 UStG fallenden Umsätzen sind gem.

§ 4 Ziffer 1 steuerfrei:

"a) Die Einfuhr von Gegenständen, für die ein im Tarif vorgesehener Zoll nach den Vorschriften des Zollrechts nicht erhoben wird oder, wenn ein solcher Zoll vorgesehen wäre, nicht erhoben würde. Die Bundesregierung kann Abweichungen bestimmen;

b) die Einfuhr von Roh- oder Hilfsstoffen, die für die deutsche Erzeugung erforderlich sind und im Inland nicht oder nicht in ausreichender Menge erzeugt werden. Die Bundesregierung bestimmt diese Gegenstände (Freiliste 1)."

a) Hinweis auf die anstatt der Umsatzsteuerfreiheit eintretende Befreiung von der Umsatzausgleichsteuer

Gleich im ersten Abschnitt des Hauptteiles stoßen wir auf eine Inkonsistenz des Gesetzgebers. § 4 Ziffer 1 UStG befreit nämlich den hier erfaßten Tatbestand der Einfuhr nicht - wie zu erwarten wäre - von der USt, sondern von der anders gearteten Umsatzausgleichsteuer.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit erscheint es ratsam, die Reihenfolge der Ziffern des § 4 bei der Behandlung nicht zu ändern. Da

aber die einleitenden Ausführungen über Wesen und Wirkung der USt für § 4 Ziffer 1 keine Gültigkeit besitzen, ist es notwendig, sofort mit der steuerrechtlichen Betrachtung des § 4 Ziffer 1 UStG zu beginnen. Es ist dabei nicht zu umgehen, auch die Wesenszüge und Merkmale der Umsatzausgleichsteuer aufzuzeigen.

b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 1 UStG ¹⁾

1. Einfuhr und Umsatzausgleichsteuer

Nach § 1 Ziffer 3 UStG ist neben der Lieferung, der sonstigen Leistung und dem Eigenverbrauch auch die Einfuhr Steuerobjekt. Sie liegt gem. § 20 Abs.1 DB vor, wenn ein Gegenstand aus dem Ausland in das Inland gelangt. Dem "Gelingen" ist das "Eingehen über die Zollgrenze" i.S. des § 6 Abs.2 ZG gleichzustellen.

"Gelingen" und "Eingehen über die Zollgrenze" sind jedoch keine Leistung i.S. des § 1 UStG, denn sie erfüllen für sich allein nicht den Tatbestand des Verhaltens einem Dritten gegenüber, den die im RFH-Urteil vom 15.6.34, VA 206/33, RStBl 34/1031 für den Begriff "Leistung" enthaltene Definition voraussetzt. Es heißt dort, daß Leistung jedes Verhalten (Tun, Unterlassen, Dulden) gegenüber einem anderen ist, das Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs sein kann. In der Einfuhr ist daher kein umsatzsteuerbarer Vorgang zu erblicken. Sie bildet vielmehr einen selbständigen Tatbestand für die sogenannte Umsatzausgleichsteuer. Mithin ist § 4 Ziffer 1 UStG eine gesetzestechnische Inkonsequenz, denn diese Bestimmung befreit nicht von der Umsatzsteuer, sondern von der anders gearteten Umsatzausgleichsteuer.

2. Merkmale der Umsatzausgleichsteuer ²⁾

Die wie eine Einfuhrsteuer wirkende Umsatzausgleichsteuer ist im Gegensatz zur USt eine Verbrauchssteuer (§ 15 Abs.1 UStG), weil sie an einen rein tatsächlichen Vorgang und regelmäßig an den

-
- 1) Sölch-Ringleb, "Kommentar zum Umsatzsteuergesetz"
München und Berlin 1957, S.119 ff.
 - 2) Sölch-Ringleb, "Kommentar zum Umsatzsteuergesetz"
München und Berlin 1952, S.89 ff.
Bühler, O., "Einzelsteuerrecht", S.327

Übergang aus dem steuerüberwachten in den freien Verkehr anknüpft. Ihr Name gibt Auskunft über die Aufgabe dieser Steuer. Sie soll die von der deutschen USt unberührten ausländischen Waren entsprechend der auf den deutschen konkurrierenden Produkten ruhenden Umsatzsteuerquote belasten und somit gleiche Wettbewerbsbedingungen schaffen.

Die Bemessungsgrundlage der Umsatzausgleichsteuer ist seit dem 16.11.1951 der Zollwert. Darunter versteht man den Normalpreis, "der für die eingeführte Ware in dem für die Anwendung der Zollvorschriften maßgebenden Zeitpunkt bei einem Verkauf unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zwischen unabhängigen Verkäufern und Käufern erzielt werden kann" (§ 53 Abs.2 ZG). Dieser Normalpreis ist nicht identisch mit dem jeweiligen Rechnungspreis, denn dieser könnte niedriger angesetzt werden, um Zoll und Ausgleichsteuer zu drücken. Wenn trotzdem meistens der Rechnungspreis die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Ausgleichsteuer bildet, um den berechtigten Interessen der Importeure entgegenzukommen (Kalkulation), so gibt doch die Normalpreisbestimmung den Zollbehörden die Möglichkeit zu prüfen, ob nicht etwa Konzernbeziehungen den Preis bestimmt haben etc. Gem. § 6 Abs.1 UStG ist dem Wert des eingeführten Gegenstandes der auf ihn entfallende Betrag an Zoll und Verbrauchssteuern (ausschließlich Ausgleichsteuer) hinzuzurechnen. Die Bemessungsgrundlage der Umsatzausgleichsteuer wird folglich vom sogenannten Normalpreis (in der Regel vom Rechnungspreis) zuzüglich Zoll und etwaiger Verbrauchssteuern gebildet.

Der zu erhebende Steuersatz differiert je nach Art der eingeführten Ware. Er beträgt grundsätzlich wie der allgemeine Umsatzsteuersatz 4 %. Handelt es sich um den Import von Nahrungsfetten, Zucker, Grieß oder Teigwaren, so ermäßigt sich die Ausgleichsteuer auf 3 %, werden Gegenstände des § 7 Abs.2 Ziffer 2b eingeführt (Mehl, Milch etc.), so beträgt der Steuersatz nur 1 1/2 % (§ 7 Abs.4 Satz 2). Die Ausgleichsteuer erhöht sich dagegen bei der Einfuhr von Naturerzeugnissen, Nahrungs- und Genußmitteln sowie Halb- und Fertigwaren auf 6 %. Die Waren der letzten Gruppe sind in einem besonderen Katalog (Anlage 2 zur Ausgleichsteuer-Ordnung) aufgeführt.

Die Aufnahme der Ausgleichsteuervorschriften in einzelne Paragraphen des UStG kann nicht darüber hinwegtäuschen, daß beide Steuern ihrem Wesen nach verschieden sind. Trotz der formalen Einheit von USt und Ausgleichsteuer hat diese weit mehr Beziehungen zum Zollrecht als zum Umsatzsteuerrecht.

3. Der Einfluß des Zollrechtes auf die Umsatzausgleichsteuer ¹⁾

Die Bestimmungen des Zollrechtes sind von großer Bedeutung für die Ausgleichsteuer. Obgleich sie kein Zoll ist, knüpft die Ausgleichsteuer wie ein solcher an bloße Bewegungsvorgänge (den Grenzübertritt) an und nicht wie die USt an Umsatzakte. Aus Zweckmäßigkeitsgründen hat man die Verwaltung dieser Einfuhrsteuer den Zollbehörden übertragen, weil eine restlose Erfassung der Einfuhr nur in Verbindung mit der Zollbehandlung der Ware, nicht dagegen im Umsatzsteuerverfahren der Finanzämter möglich ist.

In § 15 Abs.2 UStG ist daher für bestimmte Begriffe die sinnge-
mäßige Anwendung solcher Vorschriften vorgesehen, die für Zölle,
nicht aber für die USt Geltung haben. So ist z.B. der Inlandsbe-
griff der Umsatzausgleichsteuer nicht der des UStG, sondern der
des Zollgesetzes. Inland ist demzufolge das Zollgebiet, welches
sich aus dem Zollinland und den Zollanschlüssen zusammensetzt
(§ 2 Abs.2 ZG in Verbindung mit § 1 Abs.1 Satz 2 Ausgl.StO). Auch
für die Entstehung der Steuerschuld sind die Vorschriften des
Zollrechtes maßgebend. Die Ausgleichsteuerschuld entsteht nicht
schon beim Grenzübertritt der Ware, sondern erst dann, wenn es
feststeht, daß die Ware in den inländischen freien Verkehr ge-
langt, denn erst in diesem Augenblick wird ein steuerlicher Aus-
gleich - der Sinn der Umsatzausgleichsteuer - notwendig.

Im Gegensatz zur USt hängt die Entstehung der Ausgleichsteuerschuld
nicht allein vom Verhalten des Steuer-(Zoll)Beteiligten ab, sondern
auch von einem amtlichen Willensakt. Erst dann ist von einer Steuer-
schuld zu sprechen, wenn die zuständige Zollstelle das abgefertigte
Zollgut zur freien Verfügung überläßt, d.h. die Ware in den freien

1) Sölch-Ringleb, "Umsatzsteuer-Kommentar 1952", S.148

Verkehr gelangen kann. Auch bei der Bestimmung des Ausgleichsteuerschuldners gilt sinngemäß das Zollrecht. Gem. § 47 ZG ist Zoll- und damit Ausgleichsteuerschuldner derjenige, der die Abfertigung des Zollgutes zum freien Verkehr beantragt. Das Zollgesetz nennt diesen Antragsteller den Zollbeteiligten, bzw. den Ausgleichsteuerbeteiligten. Er ist derjenige, welcher die Waren, die dem Ausgleichsverfahren (Zollverfahren) unterliegen, im unmittelbaren oder mittelbaren Besitz hat. Auf das bürgerlich-rechtliche Verhältnis des Beteiligten zur Ware kommt es nicht an. So können Pächter, Mieter einer Sache als Ausgleichsteuerbeteiligte auftreten. Der Warenführer ist stets Besitzer der von ihm beförderten Waren; er kann daher Ausgleichsteuerbeteiligter sein. Häufig läßt sich der eigentliche Beteiligte durch Bundesbahn, Post oder Spediteur vertreten. Die Wirkung der Vertretung ist die, daß sie den Vertretenen trifft.

Die Befreiung von der Umsatzausgleichsteuer gem. § 4 Ziffer 1a und b UStG folgt einerseits dem Zollrecht, andererseits dem Grundsatz, daß immer dann von der Erhebung der Ausgleichsteuer abgesehen wird, wenn ein Ausgleich der eingeführten Waren mit der Umsatzsteuervorbelastung inländischer Gegenstände aus wirtschaftspolitischen Gründen nicht stattfinden soll. Es handelt sich folglich um zwei Arten der Ausgleichsteuerfreiheit.

4. Die Befreiung von der Ausgleichsteuer gem. § 4 Ziffer 1a

Sinn der Vorschrift ist es, eine Befreiung nach dem Zollrecht auch auf die Ausgleichsteuer auszudehnen. Ausgleichsteuerfrei sind daher die Einfuhr zollbarer Waren, für die der Zoll nach den Vorschriften des Zollrechts nicht erhoben wird, ferner die Einfuhr nichtzollbarer Waren, für die nach den Zollvorschriften ein Zoll nicht zu erheben sein würde, wenn sie zollbar wären.

Bestimmungen des Zollrechts über Zollbefreiungen und damit zugleich auch über Ausgleichsteuerbefreiungen finden sich in § 17 und § 69 des Zollgesetzes. Im Falle des § 17 ZG tritt Zollbefreiung ein, wenn Zollgut unter Aufsicht vernichtet, in nichtzollbares Zollgut oder in Zollgut umgewandelt wird, das einem geringeren Zollsatz unterliegt. Ferner besteht ein Rechtsanspruch auf Zollbefreiung (Ausgleichsteuerbefreiung) in den Fällen des § 69 ZG. Es

handelt sich hier um zollbares Zollgut, das im Zollgebiet verbleibt und für das Zollbefreiung gewährt werden muß. (Kein Einfuhrzoll und keine Ausgleichsteuer von Gesandtschafts- und Konsulargut Ziffer 10, von Gegenständen für öffentliche Sammlungen Ziffer 17, von aufgefundenen ausländischen Brieftauben Ziffer 20 etc.). Die wichtigste Bestimmung enthält § 69 Ziffer 5 ZG. Nach ihr ist zoll- und ausgleichsteuerfrei die Einfuhr von Ergebnissen der Fischerei und Jagd von Fischern deutscher Staatsangehörigkeit auf dem Meer und den von ihnen daraus gewonnenen Erzeugnissen. Es wird in Zusammenhang mit § 4 Ziffer 2a näher auf diese Bestimmung eingegangen. Weitere Zollbefreiungen werden bei Kleinmengen und im sogenannten kleinen Grenzverkehr gewährt.

5. Die Befreiung von der Ausgleichsteuer gem. § 4 Ziffer 1b

Diese Vorschrift ist in ihrer Bedeutung für die Wirtschaft wichtiger als die soeben besprochene. Es handelt sich um die Ausgleichsteuerbefreiung der Einfuhr solcher Roh- und Hilfsstoffe, die in Deutschland überhaupt nicht oder nur in unzureichender Menge erzeugt werden, auf deren Einfuhr unsere Wirtschaft folglich angewiesen ist. Diese Gegenstände sind in der Freiliste 1 aufgeführt. Über die Aufnahme in diese Liste entscheidet allein die Bundesregierung. Aus Zweckmäßigkeitsgründen erfolgte die Einteilung der Freiliste nach Zolltarifnummern.

c) Die wirtschaftliche Bedeutung des § 4 Ziffer 1 UStG

1. Wirtschaftliche Gründe für die Einführung der Umsatzausgleichsteuer und Schaffung des § 4 Ziffer 1 ¹⁾

Die Umsatzausgleichsteuer ist nicht von Anfang an ein Bestandteil des UStG gewesen. In den Entstehungsjahren des Umsatzsteuerrechtes (1916 - 1918) war unsere Wirtschaft infolge des Krieges gezwungen, die Ernährungs- und Rohstoffbasis zu erweitern. Eine Erschwerung der Einfuhr durch Besteuerung war daher unzweckmäßig. Dies galt auch für die Nachkriegsjahre und änderte sich erst, als die Kriegsfolgen überwunden waren und unsere eigene Industrie

1) Popitz-Kloß-Grabower, a.a.O., S.431
Schulze-Teichert, a.a.O., S.69 ff.

wieder friedensmäßig zu arbeiten begann. Die eingeführten Produkte ausländischer Hersteller machten sich nun auf dem deutschen Markt unliebsam bemerkbar, weil sie nicht wie die konkurrierenden deutschen Erzeugnisse der USt unterlagen und daher bei gleichen Gestehungskosten um die Umsatzsteuerquote billiger waren. Vor allem bei Waren mit langem Produktionsweg zeigte sich infolge der Kumulativwirkung unserer USt die kostenmäßige Benachteiligung der deutschen Produzenten gegenüber der unbelasteten ausländischen Konkurrenz deutlich.

Die umsatzsteuerfreie Einfuhr ausländischer Erzeugnisse und Futtermittel traf besonders hart die deutsche Landwirtschaft. Landwirtschaft und Industrie verlangten daher, die Steuerfreiheit der Einfuhr aufzuheben und diese entsprechend der inländischen Umsatzbesteuerung zu belasten. Dem standen jedoch erhebliche Bedenken entgegen. Sollte die Einfuhr mit der USt erfaßt werden, mußte man das System dieser Steuer durchbrechen, weil der normalerweise die Steuer schuldende Lieferer im Falle der Einfuhr als Ausländer nicht der deutschen Finanzhoheit unterlag. Es mußte also abweichend von den Steuertatbeständen des UStG der Empfänger oder Warenführer steuerpflichtig gemacht werden.

Weitere Bedenken beruhten auf der Überlegung, daß eine gerechte, d.h. vollständige steuerliche Erfassung der Einfuhren nicht durch die Finanzämter, sondern nur durch die Zollbehörden möglich war. Dies bedeutete, daß man neben dem geltenden Gewichts- oder Stückzollsystem ein neues Wertzollsystem einführen und die Zollbehörden mit zusätzlicher Arbeit belasten mußte. Diese steuersystematischen und rein technischen Schwierigkeiten verhinderten lange Zeit trotz ständig intensivierter Forderungen deutscher Wirtschaftskreise die Einführung einer Umsatzausgleichsteuer. Erst durch die Notverordnung vom 8.12.1931 und die Neufassung des UStG vom 30.1.1932 (RGBl I/39 ff.) wurde die zum Schutze der deutschen Produktion erwünschte Ausgleichsteuer auf das Einbringen von Gegenständen in das Inland eingeführt. Alle folgenden Umsatzsteuergesetze haben diese Regelung beibehalten, so daß seit 1932 eingeführte Waren nicht nur dem Einfuhrzoll, sondern auch der Umsatzausgleichsteuer unterliegen.

Dem Gesetzgeber war schon bei Einführung der Umsatzausgleichsteuer klar, daß nicht alle eingeführten Waren gleichmäßig belastet werden konnten. So wurden von Anfang an lebensnotwendige Grundnahrungsmittel mit einem niedrigeren Steuersatz belastet. Er beträgt heute gem. § 7 Abs.4 UStG für Nahrungsfette, Zucker, Grieß etc. drei vom Hundert, für Getreide, Mehl etc. eineinhalb vom Hundert. Ferner war es aus volkswirtschaftlichen Gründen nicht zu vertreten, Roh- und Hilfsstoffe, die im Inland überhaupt nicht oder nur ungenügend erzeugt werden, mit der Umsatzausgleichsteuer zu belegen. Der Gesetzgeber führte daher für eine Reihe besonders wichtiger, in der sogenannten Freiliste 1 zusammengefaßter Einfuhrprodukte die völlige Ausgleichsteuerfreiheit ein.

Die Umsatzausgleichsteuer kommt also in ihrer Ausgestaltung zwei Interessenlagen entgegen:

Sie gleicht einmal - wenigstens in etwa - die durch die Umsatzsteuerbelastung entstandene Verteuerung der einheimischen Produkte gegenüber den ausländischen Erzeugnissen auf dem Inlandsmarkt aus. Diese werden, wenn sie nicht als Freilistenware völlig steuerfrei oder als Lebensmittel des § 7 Abs.2 Ziffer 1 und 2b mit einem ermäßigten Steuersatz belastet sind, mit dem normalen Satz von 4 % belegt. Dieser erhöht sich für die Einfuhr von Naturerzeugnissen, Nahrungs- und Genußmitteln sowie von Halb- und Fertigwaren nach näherer Bestimmung der Bundesregierung auf 6 % (§ 7 Abs.4 UStG).

Die zweite Interessenlage wird durch die Befreiungsvorschrift des § 4 Ziffer 1 UStG berücksichtigt. Wichtige Zweige unserer einheimischen Industrie sind mit ihren wesentlichen Roh- und Hilfsstoffen von der Einfuhr aus dem Ausland abhängig. Bei allen materialintensiven Industrien sind die Rohstoffkosten der größte Aufwandsfaktor. Je höher der Einkaufspreis der benötigten Auslandsprodukte ist, desto höher muß auch der Gestehungspreis der einheimischen Erzeugnisse ausfallen. Die Regierung hat folglich ein Interesse daran, die für die deutsche Produktion notwendigen Roh- und Hilfsstoffe so billig wie möglich in das Inland gelangen zu lassen. § 4 Ziffer 1 befreit aus diesem Grunde in Verbindung mit der Freiliste 1 bestimmte unentbehrliche Einfuhrprodukte von der Umsatzausgleichbesteuerung. Im Rahmen dieser Arbeit interessiert

nur die zweite Interessenlage: die ausgleichsteuerfreie und damit verbilligte Einfuhr aus dem Ausland.

2. Die gesamtwirtschaftliche Bedeutung des § 4 Ziffer 1

In den Fällen des § 4 Ziffer 1a ist die Ausgleichsteuerfreiheit stets die Folge der vorausgegangenen Zollfreiheit. Dies ist bei § 4 Ziffer 1b nicht der Fall. Ausschlaggebend ist hier vielmehr, daß sich die importierte Ware in der Freiliste 1 befindet. Diese enthält nur solche Roh- und Hilfsstoffe, die für die deutsche Erzeugung erforderlich sind und im Inland nicht oder nicht in ausreichender Menge erzeugt werden. Es handelt sich dabei vor allem um Materialien für die metallverarbeitende Industrie (Erze, Schlacken aller Art, NE-Metalle etc.), für die Textilwirtschaft (Seidengarne, Baumwolle, Hanf, Jute etc.), für die chemische Industrie und um Energiestoffe wie Strom, Ferngas, Erdöl und Leuchtgas.

Die Frage nach der Bedeutung dieser Vorschrift, insbesondere die Frage, ob die durch die Ausgleichsteuerfreiheit begünstigten Waren einen wesentlichen Teil unserer Gesamteinfuhr ausmachen, wird durch die nach Warengruppen geordnete Einfuhrtabelle für die Jahre 1954 - 1956 des Statistischen Jahrbuches 1957 beantwortet. Mit ihrer Hilfe ist es annähernd möglich, den Anteil der ausgleichsteuerfreien Waren an der Gesamteinfuhr festzustellen. Der Statistik liegen die Angaben der Einführer zugrunde. Die angegebenen Werte beziehen sich grundsätzlich auf den Wert frei Grenze des Wirtschaftsgebietes; in den Beträgen ist daher noch nicht der Einfuhrzoll enthalten.

Auszug der ausgleichsteuerfreien Waren aus der Tabelle:
Einfuhr und Ausfuhr 1954 bis 1956 nach Warengruppen und
Untergruppen der Ernährungswirtschaft und der gewerbli-
chen Wirtschaft 1)

Warenbenennung	1954 in Mill.DM	%	1955 in Mill.DM	%	1956 in Mill.DM	%
Walöl z.Ernährg.	94,3	0,49	68,1	0,28	56,3	0,20
Ölfrüchte z. Ern.	505,5	2,61	549,8	2,25	619,2	2,21
Pfl. Öle u. Fette	239,3	1,24	317,4	1,30	310,5	1,11
Ölkuchen	107,5	0,56	125,9	0,51	143,9	0,51
Abfallseide	7,0	0,04	7,1	0,03	8,4	0,03
Baumwolle roh	1072,6	5,55	997,0	4,07	1011,4	3,62
Flachs, Hanf, Jute	189,1	0,98	198,6	0,81	194,9	0,70
Felle zu Pelzen	89,7	0,46	117,6	0,48	125,5	0,45
Holz zu Holzmasse	76,1	0,39	133,3	0,54	111,2	0,40
Bau-Nutzholz	224,1	1,16	370,1	1,51	336,7	1,20
Pfl. Stoffe z. Färb.	6,8	0,04	10,8	0,04	11,5	0,04
Kautschuk, Balata	283,3	1,46	489,8	2,00	411,5	1,47
Rohschellack	20,8	0,11	27,2	0,11	24,2	0,09
Ölfrüchte z. Techn.	11,4	0,06	11,2	0,05	14,0	0,05
Erdöl	547,6	2,83	647,4	2,65	781,6	2,79
Eisenerze	494,2	2,56	803,6	3,28	1078,4	3,86
Schlacken, Abbrände	45,4	0,24	45,0	0,18	84,2	0,30
Manganerze	35,1	0,18	54,1	0,22	83,2	0,30
Kupfererze	111,8	0,58	134,6	0,55	167,5	0,60
Bleierze	56,8	0,29	50,0	0,20	65,0	0,23
Zinkerze	11,8	0,06	30,6	0,13	36,4	0,13
Chromerze	31,1	0,16	35,9	0,15	37,3	0,13
Nickelerze	0,1	0,00	0,0	0,00	3,1	0,01
Schwefelkies	83,4	0,43	102,1	0,42	126,6	0,45
Sonst. Erze, Aschen	70,4	0,36	85,1	0,35	104,8	0,37
Bauxit, Kryolith	49,9	0,26	59,1	0,24	72,2	0,26
Rohphosphate	53,2	0,28	66,8	0,27	69,5	0,25
Pfl.Flecht+Polsterst.	57,6	0,30	62,8	0,26	66,0	0,24
Rohseide, Gespinste	33,6	0,17	33,8	0,14	33,3	0,12
Aluminium	91,4	0,47	150,5	0,62	132,6	0,47
Kupfer	734,1	3,80	1103,1	4,51	1093,6	3,91
Nickel	75,6	0,39	106,4	0,43	146,6	0,52
Blei	65,8	0,34	103,7	0,42	73,3	0,26
Zinn	62,1	0,32	71,7	0,29	78,9	0,28
Zink	54,5	0,28	75,3	0,31	73,3	0,26
Sonst.unedle Met.	52,2	0,27	80,0	0,33	73,0	0,26
Gold für gew. Zw.	126,4	0,65	119,4	0,49	184,7	0,66
	5871,6	30,37	7444,9	30,42	8045,3	28,74
Gesamtimport	19337,0	100	24472,4	100	27818,6	100

1) Statistisches Jahrbuch 1957, S.280 ff.

Stellt man die Gesamteinfuhr des Jahres 1954 in Höhe von 19337 Mill.DM und die darin enthaltene Summe der Waren der Freiliste 1 in Höhe von rund 5900 Mill.DM gegenüber, so ergibt es sich, daß ungefähr 30 % aller eingeführten Gegenstände ausgleichsteuerfrei sind. Eine genauere Zahl läßt sich aus der vorliegenden Tabelle nicht ermitteln, weil die Bezeichnungen der Einfuhrstatistik des Statistischen Jahrbuchs 1957 bei einigen Posten nicht mit denen der Freiliste übereinstimmen. Einige Beispiele: Die Freiliste 1 befreit nur "flüssiges Eigelb, haltbar gemacht", die Einfuhrstatistik dagegen enthält den Sammelposten "Eier, Eiweiß, Eigelb", die Freiliste erfaßt nur "Schafdärme getrocknet", die Einfuhrstatistik bringt den weitergehenden Sammelbegriff "Därme" etc. Da diese strittigen Posten bei der Gegenüberstellung keine Berücksichtigung fanden, liegt der prozentuale Anteil der ausgleichsteuerfreien Waren an der Gesamteinfuhr noch höher als angegeben.

In den beiden folgenden Jahren entspricht einem stetig steigenden Gesamtimport ein in etwa entsprechendes Wachstum der steuerfreien Waren. So sind 1955 in 24472 Mill.DM rund 7500 Mill.DM, 1956 in 27818 Mill.DM mehr als 8000 Mill.DM begünstigte Importe enthalten (absolute Zunahme, prozentuale Abnahme).

Diese Zahlen beweisen die Bedeutung der Ausgleichsteuerfreiheit bei der Einfuhr, denn sie zeigen, daß regelmäßig ein Drittel unserer gesamten Importe in den Genuß dieser im internationalen Konkurrenzkampf durchaus beachtlichen Kostenminderung kommt.

3. Die Bedeutung des § 4 Ziffer 1b für den einzelnen importierenden Betrieb

Die größte Bedeutung hat der Fortfall der Umsatzausgleichsteuer für das einzelne Unternehmen. Dabei wird nicht an solche Unternehmungen gedacht, die nur ab und zu bei einigen unbedeutenden Importbezügen die Ausgleichsteuerfreiheit in Anspruch nehmen können, sondern hauptsächlich an solche, die auf Grund ihres Fertigungsprogrammes dauernd auf größere, durch § 4 Ziffer 1b befreite Roh- und Hilfsstoffeinfuhren angewiesen sind.

Zoll und Ausgleichsteuer haben Kostencharakter, denn sie fallen unausweichlich bei der Einfuhr ausländischer Waren an, gleichgültig, ob sie der deutsche Abnehmer über einen inländischen Importeur oder direkt beim ausländischen Exporteur bezieht. Für ihn stellen sich also Einfuhrzoll und Ausgleichsteuer als Verteuerung seines ausländischen Warenbezuges dar.

Welche Ausmaße diese Belastung annehmen kann, sei an zwei zollpflichtigen, nicht in der Freiliste 1 enthaltenen und somit auch ausgleichsteuerpflichtigen Artikeln gezeigt: ¹⁾

Auf der Einfuhr von Baumwollgarnen in Aufmachung für den Einzelhandel im Werte von DM 1000.- lasten ein Einfuhrzoll in Höhe von 11 % des Wertes (Tarifnr. 5506) und eine Ausgleichsteuer von 6 %, so daß sich der Normalpreis wie folgt erhöht:

Wert frei Grenze (Normalpreis)	1000,-- DM
+ 11 % Einfuhrzoll	110,-- DM
	1110,-- DM
+ 6 % Ausgleichsteuer	66,60 DM
	1176,60 DM

Auf der Einfuhr von Kupferdraht (Tarifnr. 7403) im Werte von 1000.- DM lasten ein Einfuhrzoll von 6 % und der erhöhte Ausgleichsteuersatz von 6 %. Der ursprüngliche Normalpreis von DM 1000.- erhöht sich wie folgt:

Wert frei Grenze (Normalpreis)	1000,-- DM
+ 6 % Einfuhrzoll	60,-- DM
	1060,-- DM
+ 6 % Ausgleichsteuer	60,36 DM
	1120,36 DM

Die Bedeutung des § 4 Ziffer 1 liegt nun darin, daß er eine solche Verteuerung bei den Einfuhrgegenständen verhindert, die in der Freiliste 1 enthalten sind. Diese Wirkung wird noch dadurch verstärkt, daß - mit wenigen Ausnahmen - alle ausgleichsteuerfreien

¹⁾ Deutscher Gebrauchsolltarif 1958, Anlage 3 zu § 5 Abs.4 UStG (Liste der Waren, die dem erhöhten Steuersatz von 6 % unterliegen).

Gegenstände zugleich auch zollfrei sind (vgl. die Posten der Freiliste 1 mit den entsprechenden des Gebrauchsolltarifs). Der inländische Käufer braucht hier für die Beschaffung seiner zur eigenen Produkterstellung notwendigen Roh- und Hilfsstoffe nur den um die Ausgleichsteuer- und Zollquote geminderten Betrag aufzuwenden. Sofern alle sonstigen Bestandteile der Kalkulation (Materialgemeinkosten, Fertigungslöhne, Fertigungsgemeinkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, Verwaltungsgemeinkosten, Vertriebsgemeinkosten, Sondereinzelkosten des Vertriebs, kalkulatorischer Gewinn) unverändert bleiben, führt also die Kostenersparnis beim Fertigungsmaterial dazu, daß der Verkaufspreis um die Ausgleichsteuer-(zoll-)quote niedriger angesetzt werden kann. Diese Preisminderung kommt nicht nur dem jeweiligen Einzelbetrieb - etwa in der Form gesteigerter Inlands- und Auslandsabsatzmöglichkeiten - zugute, sondern auch allen Abnehmern, die als Weiterverarbeiter oder Letztverbraucher die Produkte des ersten Unternehmens benötigen. Wir sehen also auch im Falle der Ausgleichsteuerfreiheit, wie schon im entgegengesetzten Falle der Ausgleichsteuerpflicht, das Fortwirken einer einmal eingetretenen Besteuerungstatsache.

4. Die Umsatzausgleichsteuer als Mittel der Wirtschaftspolitik

Die Umsatzausgleichsteuer ist ihrem Wesen nach eine Verbrauchssteuer und kein Zoll. Dennoch bestehen über die Tatsachen hinaus, daß Zollvorschriften für die Ausgleichsteuer maßgebend sind (§ 15 Abs. 2 UStG), Übereinstimmungen zwischen ihnen.

Beide sind in den Händen der Bundesregierung Instrumente, um wirtschaftspolitische Absichten in die Tat umzusetzen, Absichten, die darauf abzielen, unsere inländische Wirtschaft gegen ausländische Einflüsse abzusichern.

So erblickt Schmölders ¹⁾ die Aufgabe des Zolles darin, daß dieser grundsätzlich die im Inland gegebenen Produktionsbedingungen erhalten, bzw. ändern soll, während er das Ziel der Ausgleichsteuer darin sieht, die Gleichstellung heimischer und ausländischer Waren derselben Art auf einer bereits festgelegten Kostenbasis zu bewirken, ohne dieselbe zu verändern.

1) Schmölders im Vorwort zu "Kumulativwirkung der Umsatzsteuer", Köln 1951, S. 7

Mag auch der Wirkungsbereich des Zolles bei weitem größer als die Ausstrahlung der Umsatzausgleichsteuer sein, so ändert dies nichts daran, daß auch die Ausgleichsteuer ein wirksames wirtschaftspolitisches Instrument ist. Durch die verschiedenen, von einhalb bis sechs Prozent reichenden Steuersätze einerseits und die Ausgleichsteuerfreiheit andererseits können je nach Bedarf die beiden schon geschilderten Interessenlagen berücksichtigt werden.

Das auf Grund des § 4 Ziffer 1b der Bundesregierung zustehende Recht, die Waren der Freiliste zu bestimmen, d.h. darüber zu entscheiden, ob die Einfuhr einer Ware steuerfrei oder steuerpflichtig erfolgt, muß unter zwei Aspekten gesehen werden.

Der positive besteht darin, daß es die Freiliste 1 als auswechselbarer, nicht feststehender Katalog der Regierung gestattet, plötzlich auftretende volkswirtschaftliche Bedürfnisse nach einer möglichst billigen Einfuhr bestimmter neuer Roh- und Hilfsstoffe durch Aufnahme derselben in die Liste zu berücksichtigen, andererseits durch Streichung aus derselben eine überflüssig gewordene Befreiung fallen zu lassen.

Der negative Aspekt ist in der Möglichkeit zu sehen, daß die Bundesregierung den Einflüssen wirtschaftlicher und politischer Machtgruppen unterliegt und auf deren Drängen hin, gewisse Warengruppen in die Freiliste aufnimmt oder nicht berücksichtigt. Was hier für die Ausgleichsteuer gesagt wird, gilt auch für die Umsatzsteuer.

II. Von den unter § 1 fallenden Umsätzen sind gemäß § 4 Ziffer 2
umsatzsteuerfrei:

- "a) die verlängerte Einfuhr. Als solche gelten die auf die Einfuhr in einen Seehafenplatz folgenden Lieferungen notwendiger Rohstoffe, Halberzeugnisse, Lebens- und Futtermittel im Großhandel in Seehafenplätzen;
- b) die erste Lieferung von in das Inland eingeführten Gegenständen der unter Buchstabe a genannten Art im Großhandel außerhalb eines Seehafenplatzes.

Die Bundesregierung bestimmt die Gegenstände (Freiliste 2) und benennt die Orte, die als Seehafenplätze gelten. Die Steuerfreiheit ist nur gegeben, soweit die Gegenstände im Inland nicht oder nur in einem von der Bundesregierung bestimmten Umfang bearbeitet oder verarbeitet worden und die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit buchmäßig nachgewiesen sind."

a) Motive des Gesetzgebers für die Schaffung des § 4 Ziffer 2 UStG ¹⁾

Gemeinsam an § 4 Ziffer 2a und § 4 Ziffer 2b ist, daß beide die wettbewerbsmäßige Gleichstellung des inländischen Importhandels mit ausländischen Exporteuren herstellen wollen.

Wenn ein deutscher Hersteller Rohstoffe oder Halberzeugnisse bei seinem ausländischen Lieferanten bezieht, so fällt in der Regel neben dem Einfuhrzoll und der Ausgleichsteuer keine weitere inländische Umsatzsteuerquote an. Bezieht er dagegen die gleichen Rohstoffe von einem deutschen Importeur, so entsteht noch ein zusätzlicher steuerpflichtiger Inlandsumsatz, der die Ware entsprechend dem geltenden Steuersatz verteuert.

Deshalb befreit § 4 Ziffer 2 diesen, dem deutschen Einfuhrhandel gefährlichen Umsatzakt dann von der USt, wenn es sich um eine Großhandelslieferung eingeführter Rohstoffe, Halbfabrikate, Le-

¹⁾ Juretzek, W., "Kommentar zum UStG", Ludwigshafen 1957, S.157
Reuss, I., "Ökonomie des Außenhandels", Frankfurt a.M. 1956, S.55

bens- oder Futtermittel handelt, die in der Freilliste 2 enthalten sind. Für den deutschen Hersteller oder Binnengroßhändler besteht damit hinsichtlich dieser Waren kein Anlaß mehr, den inländischen Importeur zugunsten des ausländischen Exporteurs auszuschalten. Soweit entsprechen sich § 4 Ziffer 2a und b in ihren Zielen und Voraussetzungen.

Unterschiede bestehen hinsichtlich des Anwendungsbereiches: Während § 4 Ziffer 2a die sogenannte "verlängerte Einfuhr" betrifft, d.h. die auf die Einfuhr in einen Seehafenplatz folgenden Großhandelslieferungen von Waren der Freilliste 2 innerhalb von Seehafenplätzen befreit, kommt § 4 Ziffer 2b nur bei ersten Großhandelslieferungen eingeführter Freillistenwaren außerhalb eines Seehafens zur Anwendung. § 4 Ziffer 2a begünstigt demzufolge den in Seehäfen arbeitenden, § 4 Ziffer 2b den im Binnenlande ansässigen Einfuhrhandel.

Diese Zweiteilung hat ihre Berechtigung.

Seit dem 1. Weltkrieg haben sich innerhalb unseres Importhandels große Veränderungen abgespielt. Waren bis etwa 1914 die Importhäuser in den Seehäfen dominierend und beinahe frei von inländischer Konkurrenz, so hat sich mittlerweile die Bedeutung der in den Städten des Binnenlandes ansässigen Importfirmen (z.B. Düsseldorf, Frankfurt) zahlen- und umsatzmäßig wesentlich erhöht. Obgleich manche dieser Häuser weit von den Seehäfen und günstigen seewärts gerichteten Verkehrswegen (Flüsse) entfernt sind, konnten sie sich doch eine besondere Stellung im Überseehandel und Einfuhrhandel erwerben.

Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität mußte daher nicht nur den in Seehäfen arbeitenden Importfirmen, sondern auch denen des Binnenlandes für Großhandelslieferungen mit Waren der Freilliste 2 die Umsatzsteuerfreiheit zuerkannt werden. Die große Bedeutung, die der Förderung der Seehäfen und der darin ansässigen Wirtschaftsgruppen vom Gesetzgeber beigemessen wird, kommt darin zum Ausdruck, daß neben der Begünstigung des dortigen Importhandels durch § 4 Ziffer 2a der § 28 DB geschaffen wurde, der zahlreiche, in Seehafenplätzen arbeitende Gewerbebranchen von der USt befreit. Auch diese Bestimmung muß bei den folgenden Untersuchungen berücksichtigt werden.

b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 2 UStG ¹⁾

War die Einfuhr bestimmter Warengruppen, d.h. das Gelangen dieser Gegenstände aus dem Ausland in das Inland, der befreite Tatbestand des § 4 Ziffer 1, so entlastet § 4 Ziffer 2a demgegenüber die sogenannte "verlängerte Einfuhr"; im Falle des § 4 Ziffer 2b spricht man häufig von der Steuerfreiheit der "Anschlußeinfuhr".

Beide Ausdrücke lassen die Vermutung aufkommen, daß es sich hier wie bei § 4 Ziffer 1 um die Begünstigung echter Einfuhrvorgänge handelt; beide Bezeichnungen führen in die Irre, denn sowohl § 4 Ziffer 2a als auch § 4 Ziffer 2b befreien nicht typische Importumsätze, sondern lediglich gewisse Umsatzakte, die sich unmittelbar oder mittelbar an eine vorhergegangene Einfuhr anschließen.

Es liegen also im Gegensatz zu der im vorigen Abschnitt besprochenen Ziffer des § 4 UStG echte, d.h. umsatzsteuerbare Inlandumsätze vor, die demzufolge nicht von der Umsatzausgleichsteuer, sondern von der Umsatzsteuer befreit werden müssen. Es empfiehlt sich daher, für die beiden Befreiungstatbestände des § 4 Ziffer 2 den Ausdruck "Einfuhranschlußlieferungen" zu gebrauchen.

1. § 4 Ziffer 2a und die Voraussetzungen für die Beanspruchung

In § 4 Ziffer 2a geht es um den Tatbestand der sogenannten "verlängerten Einfuhr". Um diesen Begriff zu erläutern, ist es notwendig, auf die ergänzenden Vorschriften des § 20 DB einzugehen.

§ 20 DB enthält sechs Voraussetzungen, die in ihrer Gesamtheit erfüllt sein müssen, wenn die Befreiung von der USt gewährt werden soll.

aa) 1. Voraussetzung: "Der gelieferte Gegenstand muß in der Freiliste 2 stehen (Anlage 1)"; (§ 20 Abs.2 Ziffer 1 DB).

Diese Voraussetzung steht mit Recht an erster Stelle des Kataloges. Ist sie nicht gegeben, brauchen die restlichen fünf Bedingungen

1) Juretzek, a.a.O., S.176 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.371 ff.
Solch-Ringleb 1957, a.a.O., S.208 ff.

nicht geprüft zu werden. Die betreffende Lieferung gilt dann nicht als verlängerte Einfuhr, der Anspruch auf Umsatzsteuerfreiheit entfällt. Die Aufzählung der Gegenstände in der Freiliste 2 ist erschöpfend. Ihre Erweiterung auf gleichartige Gegenstände im Wege ausdehnender Auslegung ist nicht zulässig (RPH v. 1.6.26; V A 325/26; RStBl 26/236). Die Bundesregierung bestimmt die Gegenstände der Freiliste 2 (§ 4 Ziffer 2b Satz 2). Welche Waren in die Liste gehören, ist nicht immer klar ersichtlich, da diese z.T. Sammelbezeichnungen wie Drogen roh, Gewürze aller Art, Kolonialwaren aller Art etc. enthält. In Zweifelsfällen ist es daher erforderlich, den jeweils geltenden Zolltarif zur Auslegung heranzuziehen. Diese Vorschrift entscheidet auch über die Zugehörigkeit eines Gegenstandes zu einer Gruppe der Freiliste 2 (RdF-Erlaß vom 7.12.34; RStBl 1953, III, S.182).

ab) 2. Voraussetzung: "Der Gegenstand muß aus dem Ausland in einen Seehafenplatz (Absatz 4) eingeführt sein und darf den Seehafenplatz nicht oder nur zwecks Beförderung in einen anderen Seehafenplatz verlassen haben. Es ist nicht erforderlich, daß der Gegenstand auf dem Seeweg in den Seehafenplatz eingeführt oder von hier auf dem Seeweg in einen anderen Seehafenplatz befördert worden ist"; (§ 20 Abs.2 Ziffer 2 DB).

§ 4 Ziffer 2a kommt nur in Seehafenplätzen zur Anwendung. Das sind nach § 20 DB die Gebiete der folgenden, mit Seeschiffen erreichbaren Gemeinden, soweit sie im Inland (§ 1 Abs.1 Satz 1 UStG) liegen:

Brake	Hansestadt Hamburg
Bremen	Kiel
Bremerhaven	Leer
Brunsbüttelkoog	Lübeck
Cuxhafen	Nordenham
Emden	Rendsburg
Flensburg	Wilhelmshaven

Für die Lieferungen von Fischen, Krabben (Garnelen) oder Muscheln gelten außer den vorstehend genannten Orten als Seehafenplätze alle an dem Meer, im Unterweser- und Untereifelgebiet und am Bodensee gelegenen Orte.

Seehafenplatz ist nicht gleichbedeutend mit Freihafengebiet, denn ein Freihafengebiet umfaßt nie eine ganze Gemeinde, sondern nur ihr durch die Zollgrenze abgetrenntes Zollausschlußgebiet. Seehafenplatz ist dagegen das Gebiet der aufgeführten Gemeinden, das im umsatzsteuerrechtlichen Inland liegt.

Der Gegenstand muß aus dem Ausland in den Seehafenplatz eingeführt worden sein, d.h. es muß sich um ausländische Gegenstände der Freiliste 2 handeln. Die Steuerfreiheit entfällt, wenn die Ware aus dem Inland in den Seehafenplatz eingeführt worden ist.

Das Gesetz verlangt nicht, daß der Unternehmer den eingeführten Gegenstand erworben hat. Er kann ihn vor der Einfuhr im Ausland selbst hergestellt (ausländische Zweigniederlassung) oder gewonnen haben (eigene Plantage). Auch ist es nicht erforderlich, daß der Gegenstand auf dem Seeweg in den Seehafenplatz eingeführt worden ist; es genügt, wenn dies auf dem Landweg geschieht. (Die Steuerfreiheit greift ein, wenn Waren der Freiliste 2 mit dem Zuge von Amsterdam nach Hamburg eingeführt werden).

Die Beförderung von einem Seehafenplatz zum anderen kann ebenfalls auf dem Landweg erfolgen.

ao) 3. Voraussetzung: "Der Unternehmer muß den Gegenstand in einem Seehafenplatz (Abs. 4) geliefert haben;"
(§ 20 Abs.2 Ziffer 3 DB).

Diese Vorschrift stellt auf den Ort der Lieferung ab.

Eine Lieferung wird gem. § 4 DB dort ausgeführt, wo sich der zu liefernde Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, § 20 Abs.2 Ziffer 3 DB verlangt, daß der Ort der Lieferung einer der genannten Seehafenplätze ist. Innerhalb dieses Seehafenplatzes oder verschiedener Seehafenplätze ist eine unbeschränkte Zahl von Lieferungen desselben Gegenstandes steuerfrei, wenn die restlichen Bedingungen erfüllt sind.

Eine Lieferung in einem Seehafenplatz liegt aber nicht nur dann vor, wenn der Umsatzakt zwischen Handelspartnern desselben Seehafenplatzes stattfindet, der betreffende Gegenstand also im Seehafenplatz verbleibt.

Für das Versendengeschäft bestimmt § 5 Abs.2 DB, daß die Lieferung schon mit der Übergabe an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter als ausgeführt gilt. Hiernach liegt auch dann eine Lieferung in einem Seehafenplatz vor, wenn z.B. der Bremer Kaufmann dem Lübecker Kaufmann durch Versenden die Verfügung über die Ware in Bremen verschafft.

Versendet ein Unternehmer aus einem Seehafenplatz die für mehrere Abnehmer im Binnenland bestimmten Teilmengen in einem Sammelwagen an seinen Spediteur am Bestimmungsort, so liefert er noch im Seehafenplatz, wenn der Spediteur die Waren an Hand einer beigefügten Liste jedem der Abnehmer aushändigt (RPH vom 25.4.1941, V 140/39, RStBl 41/452).

ad) 4. Voraussetzung: "Der Unternehmer muß den Gegenstand im Großhandel (§ 11 DB) geliefert haben";
(§ 20 Abs.2 Ziffer 4).

§ 11 DB erläutert den Begriff des Großhandels i.S. des UStG.
Es heißt dort:

"Eine Lieferung im Großhandel liegt vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand an einen anderen Unternehmer zur Verwendung in dessen Unternehmen liefert ..."

Da bei der Behandlung des § 4 Ziffer 4 noch ausführlich auf den Begriff "Großhandel" und seine umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen eingegangen wird, sollen an dieser Stelle nur die Besonderheiten im Rahmen des § 4 Ziffer 2a aufgezeigt werden.

Die Steuerfreiheit tritt hier in Gegensatz zu § 4 Ziffer 4 und § 7 Abs.3 UStG (den beiden großen Begünstigungsvorschriften des Großhandels) auch dann ein, wenn der die Steuerfreiheit beanspruchende Unternehmer Groß- und Einzelhandel betreibt und seine Lieferungen im Einzelhandel im letzten vorausgegangenen Kalenderjahr mehr als 75 % des Gesamtumsatzes betragen haben, (bzw. die Umsätze im Großhandel nicht die Millionengrenze überschritten haben).

Eine Lieferung im Großhandel wird auch dann angenommen, wenn der Unternehmer den betreffenden Gegenstand im Ausland selbst hergestellt hat.

ae) § 5. Voraussetzung: "Der Gegenstand darf im Inland nicht bearbeitet oder verarbeitet worden sein (§ 12). Die in § 22 besonders zugelassenen Bearbeitungen und Verarbeitungen schließen die Steuerfreiheit nicht aus"; (§ 20 DB Abs.2 Ziffer 5).

Nach § 12 DB liegt eine Be- oder Verarbeitung vor, wenn die Wesensart des betreffenden Gegenstandes geändert wird. Darüber entscheiden nicht technische, chemische oder physikalische Befunde, sondern allein die Verkehrsauffassung. Diese stellt darauf ab, ob die Ware durch die Be- oder Verarbeitung eine andere Marktgängigkeit erhalten hat, d.h. ein neues Verkehrsgut entstanden ist. Kennzeichnen, Umpacken, Umfüllen, Sortieren, das Zusammenstellen von erworbenen Gegenständen zu Sachgesamtheiten gilt nicht als Be- oder Verarbeitung. Um die mit § 4 Ziffer 2 angestrebten volkswirtschaftlichen Ziele nicht illusorisch zu machen, hat der Gesetzgeber mehrere, die Marktgängigkeit eines Gegenstandes ändernde Be- und Verarbeitungen für steuerunschädlich erklärt.

Diese sind in einem besonderen Katalog zusammengestellt. Es handelt sich dabei um solche Vorgänge, die bei Waren der Freiliste 2 unumgänglich anfallen, z.B. Bettfedern oder Daunen reinigen oder mischen, Kaffee schälen, Kakao fermentieren, Perlen bleichen etc. Sie bleiben selbst dann begünstigt, wenn das neu entstandene Produkt nicht mehr in der Freiliste aufgeführt ist. (Gegensatz zu § 4 Ziffer 4 in Verbindung mit § 30 DB).

Alle anderen im Inland ausgeführten Be- oder Verarbeitungen sind schädlich, ihre Vornahme zieht den Verlust der Umsatzsteuerfreiheit nach sich.

Bearbeitungen im Ausland vor der Einfuhr sind unwesentlich. Entscheidend ist nur, daß das eingeführte be- oder verarbeitete Gut ein Gegenstand der Freiliste 2 ist.

af) 6. Voraussetzung: "Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein (§ 14). Die Aufzeichnungen sollen sich auch auf die Eingangszollstelle, den Tag der Einfuhr und den Ort der Lieferung an den Abnehmer erstrecken";
(§ 20 Abs.2 Ziffer 6).

Diese besonderen Bestimmungen treten zu den allgemeinen Vorschriften des § 14 Abs.4 DB hinzu.

Nach § 14 Abs.4 DB soll der Unternehmer regelmäßig aufzeichnen:

- "1. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes,
2. den Lieferer und den Tag der Lieferung an den Unternehmer,
3. eine etwaige Bearbeitung oder Verarbeitung des Gegenstandes,
4. den Abnehmer (Name, Bezeichnung des Gewerbebezuges oder Berufs, Anschrift) und den Tag der Lieferung an den Abnehmer,
5. das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung; bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten das vereinbarte Entgelt."

Der Buchnachweis ist eine sachliche Voraussetzung der Steuerfreiheit. Fehlt er, so ist die Steuerfreiheit zu versagen. Eine schätzungsweise Aufteilung der steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze ist nicht statthaft.

Die Verpflichtung zur Aufzeichnung auch der Eingangszollstelle, des Einfuhrtages und des Lieferungsortes bezweckt, daß die Steuerbefreiung nur für Einfuhranschlußlieferungen von aus dem Ausland eingeführten Listenwaren, nicht auch für Lieferungen von Gegenständen inländischen Ursprungs gewährt wird. Auf Antrag verzichten die Finanzämter auf die Aufzeichnung der Eingangszollstelle und des Einfuhrtages, wenn es sich um Waren handelt, die ihrer Art nach nicht aus dem Inland kommen können (Seefische, Kakao, Tee etc.). Sie verzichten aber nicht auf den Nachweis des Abnehmers und des Ortes der Lieferung.

2. Die Befreiung des Umschlagverkehrs in Seehafenplätzen (§ 28 DB)

Es ist in diesem Zusammenhang notwendig, auf die inhaltlich sehr eng mit § 4 Ziffer 2a verbundene Vorschrift über die Umsatzsteuerfreiheit des Umschlagverkehrs in Seehafenplätzen einzugehen. Sie fand ihren Niederschlag in § 28 DB. Wesentlich ist, daß es sich hier im Gegensatz zu § 4 Ziffer 2a hauptsächlich um die Steuerfreiheit sonstiger Leistungen handelt, nicht um die Befreiung von Lieferungen.

Die in § 20 Abs.2 DB aufgeführten Seehäfen genießen also neben der Steuerbefreiung der "verlängerten Einfuhr" noch die weitere Vergünstigung, daß in ihnen der gesamte Umschlag des See- und Schiffsgutes von Schiff zu Schiff und vom Schiff zum Kai oder Lager (und umgekehrt) sowie die unmittelbar sich an die Einfuhr anschließende Lagerung von Gütern aller Art von der USt befreit sind.

(Ausführliche Erläuterungen über den Umfang und die Grenzen dieser Befreiung enthält der RdF-Erlaß vom 20.1.1939; S.4114 - 1 III vom 20.1.1939, RStBl 1939/191).

Welche sonstigen Leistungen werden durch § 28 DB im einzelnen befreit?

§ 28 (1) Ziffer 1: Steuerfrei sind in einem Seehafenplatz

"die Beförderung von Fracht- und Schiffgut, das mit einem Schiff zur See angekommen ist oder abgehen soll (Seegut von oder zu diesem Schiff)."

Unter Seegut ist demnach das zur See ankommende oder abgehende Frachtgut (Waren) und Schiffsgut (Bunkerkohle und Proviant) zu verstehen.

Befreit ist die Beförderung von dem zur See angekommenen oder zu dem zur See abgehenden Schiff. Hierunter fällt auch die Beförderung von angekommenem Seegut zum Lager mit Wagen innerhalb des Seehafenplatzes.

§ 28 (1) Ziffer 2: Steuerfrei sind in einem Seehafenplatz

"die Leistungen zum Ausladen oder Einladen von Seegut (z.B. Stauen, Bunkern)."

§ 28 (1) Ziffer 3: Steuerfrei sind in Seehafenplätzen

"die Besorgung von Güterbeförderung durch Spediteure, wenn die Güter zur See befördert werden oder wenn Seegut alsbald nach oder vor der Seereise befördert wird (z.B. die Besorgung einer Güterbeförderung von London nach Zürich oder einer Seegutbeförderung von Bremen nach Oldenburg) und die Übernahme von Gewichtsgarantien für diese Güter."

Bei der "Besorgung" einer Beförderung von Seegut kann die Beförderung weitergehen als die durch § 28 (1) Ziffer 1 DB begünstigte Beförderung von Seegut. Während sich diese nur im Seehafenplatz abspielen darf, kann die Besorgung einer Beförderung von Seegut über den Seehafen hinausreichen. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, daß die Beförderung alsbald nach oder vor einer Seereise erfolgt. Das ist der Fall, wenn sie innerhalb der sogenannten Dispositionsfrist geschieht. In entsprechender Anwendung des § 7 Abs.2 DB gewährt die Verwaltungspraxis nur solchen Spediteuren die Steuerfreiheit, die bei der Besorgung von Güterbeförderungen ausschließlich oder zum wesentlichen Teil in Seehafenplätzen tätig werden.

§ 28 (1) Ziffer 4: Steuerfrei sind in Seehafenplätzen

"die Leistungen der Schiffsmakler für zur See ankommende oder abgehende oder auf einer Seereise befindliche Schiffe, für deren Ladung, Besatzung oder Reisende."

Steuerfrei sind nur diejenigen Leistungen eines Schiffsmaklers, die der Betreuung eines bestimmten zur See angekommenen oder abgehenden oder auf einer Seereise befindlichen Schiffes, seiner Ladung, seiner Besatzung und seiner Reisenden dienen. Nicht begünstigt dagegen ist die Vermittlung von Verträgen zwischen den Reedereien und ihren Lieferern oder sonstigen Leistungsverpflichteten, wenn sich die Verträge nicht auf ein einzelnes Schiff beziehen. Es ist bei Gewährung der Steuerfreiheit für die Betreuung eines bestimmten Schiffes unbeachtlich, ob das Schiff einer inländischen oder ausländischen Reederei gehört, oder ob das Schiff auf der Seereise nur deutsche Häfen oder auch ausländische oder nur solche anläuft.

Der BFH hat durch Urteil v. 8.2.55; V 262/54; BStBl 1955 III/117, entschieden, daß ein Schiffsmakler nur dann mit seinen Leistungen steuerfrei ist, wenn er seine Leistung im Seehafenplatz bewirkt.

§ 28 (1) Ziffer 5: Steuerfrei sind in Seehafenplätzen
"die Lagerung von eingeführten Gütern, wenn sich die Lagerung unmittelbar an die Einfuhr § 20 (1) anschließt."

Steuerfrei sind die Lagergelder des Lagerhalters und auch seine Einnahmen aus den Einlagerungen und Auslagerungen. Die Lagerhalter sind weiterhin nach § 28 (1) Ziffer 2 steuerfrei mit der Lieferung elektrischer Kraft und der Gestellung von Winden.

Als Lagerung in unmittelbarem Anschluß an die Einfuhr ist die Lagerung im ersten Lager anzusehen, in das der Gegenstand nach seiner Einfuhr in den Seehafenplatz gelagert wird. Die Steuerfreiheit gilt für die gesamte Dauer der Lagerung.

§ 28 (1) Ziffer 6: Steuerfrei sind in Seehafenplätzen
"die Besorgung der Lagerung im Sinne von Ziffer 5 durch Spediteure."

Diese Vorschrift begünstigt die Spediteure, die mangels eigener Räume ihre Waren in fremde Läger einstellen müssen. Hierdurch sind ihre gesamten Einnahmen, d.h. die ihnen verbleibende Provision und das an den Lagerhalter abzuführende Lagergeld, von der USt befreit. Spediteure, welche die eingeführten Waren in eigenen Räumen lagern, sind schon gem. § 28 (1) Ziffer 5 befreit.

§ 28 (1) Ziffer 7: Steuerfrei sind in Seehafenplätzen
"die Besorgung von Lagerungen, die in Freihäfen erfolgen sollen, durch Spediteure."

§ 28 (1) Ziffer 8: Steuerfrei sind in Seehafenplätzen
"die Leistungen der Schiffsfestmacher-, Schiffsbewachungs- und Schiffsreinigungsbetriebe, soweit sich die Leistungen auf Seeschiffe erstrecken."

§ 28 (2)

"Die Steuerfreiheit erstreckt sich auf handelsübliche Nebenleistungen, die bei den nach Absatz 1 steuerfreien Leistungen vorkommen (z.B. Arbitrage, Ausbessern der Verpackung, Auslagern, Besichtigen, Einlagern, Gestellung von Winden, Gewichtsprüfung, Kennzeichnen, Lagerung von beschränkter Dauer, Probeziehen, Sortieren, Verwiegen.)"

Nebenleistungen in diesem Sinne sind nur Dienstleistungen, deren Ausführung eine notwendige oder unaufschiebbare Erweiterung des übernommenen Auftrages, d.h. der Hauptleistung darstellt und in Verbindung mit dieser ausgeführt wird. Die Steuerfreiheit ist nur gegeben, wenn der Unternehmer die Voraussetzungen buchmäßig nachweist (§ 28 Abs.3). Die Vorschriften des § 14 Abs.2, 3 und 5 sind anzuwenden.

3. § 4 Ziffer 2b und die Voraussetzungen für seine Beanspruchung

§ 4 Ziffer 2b regelt die Steuerfreiheit der ersten Lieferung von in das Inland eingeführten Gegenständen außerhalb eines Seehafenplatzes. Der Gesetzgeber macht die Befreiung gem. § 21 DB von fünf Voraussetzungen abhängig, die gleichzeitig erfüllt sein müssen.

aa) 1. Voraussetzung: "Der gelieferte Gegenstand muß in der Freiliste 2 stehen";
(§ 21 Abs.2 Ziffer 1).

Diese Voraussetzung ist eine Parallele zu der 1. Bedingung des § 20 DB, der die Anforderungen für die Gewährung der Steuerfreiheit wegen des Tatbestandes der "verlängerten Einfuhr" enthält. Auch bei der ersten Lieferung außerhalb eines Seehafenplatzes muß es sich also um Gegenstände der Freiliste 2 handeln. Es wird auf die Ausführung zu § 20 Abs.2 Ziffer 1 verwiesen.

ab) 2. Voraussetzung: "Die Lieferung muß die erste Lieferung eines in das Inland eingeführten Gegenstandes außerhalb eines Seehafenplatzes (§ 20 Abs.1 und 4) sein. Ihr können steuerfreie Lieferungen in Seehafenplätzen vorangegangen sein";
(§ 21 Abs.2 Ziffer 2).

§ 4 Ziffer 2b gilt nur für die 1. Lieferung eingeführter Waren außerhalb eines Seehafenplatzes. Sie liegt vor, wenn der aus dem Ausland zunächst in einen Seehafen eingeführte Gegenstand diesen erstmalig verläßt und in das Inland, oder wenn der betreffende Gegenstand aus dem Ausland unmittelbar in das Inland gelangt. Die umsatzsteuerrechtlichen Folgen sind in beiden Fällen die gleichen.

Beispiel: Es macht für den Großhändler G. in Köln keinen Unterschied, ob ihm ein Gegenstand der Freiliste 2 per Bahn direkt von Amsterdam zugeschickt wird oder ob derselbe Gegenstand zunächst nach Hamburg eingeführt und ihm dann von einem dortigen Importeur per Bahn zugestellt wird. In beiden Fällen tätigt G. bei erneutem Umsatz des Gegenstandes die erste Lieferung außerhalb eines Seehafenplatzes und ist demzufolge steuerfrei.

Es fällt jeweils nur die erste Lieferung unter die Befreiung. Die zweite und alle weiteren Lieferungen werden nicht mehr durch § 4 Ziffer 2b begünstigt, selbst wenn diese wieder in einem Seehafenplatz ausgeführt werden.

Die restlichen Voraussetzungen des § 21 DB entsprechen denen des § 20 DB. Es wird auf die Ausführungen zu § 4 Ziffer 2a (S. 38 ff.) verwiesen.

c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Befreiungsvorschriften

1. § 4 Ziffer 2a in Verbindung mit § 28 DB

Beide Vorschriften gehören, so unterschiedlich sie auch sonst sein mögen, in Hinblick auf ihre Ziele zusammen.

§ 4 Ziffer 2a dient dem in Seehafenplätzen arbeitenden Importhandel als Schutz vor der Ausschaltung durch ausländische Konkurrenz, § 28 DB befreit alle jene Wirtschaftszweige von der USt, die am sogenannten Umschlagsverkehr in Seehafenplätzen maßgeblich beteiligt sind. Diese Förderung der in Häfen tätigen Gewerbezweige ist zugleich eine Begünstigung dieser Seehäfen selbst.

Bevor die wirtschaftlichen Auswirkungen der Steuerbefreiungen auf die einzelnen Wirtschaftsgruppen untersucht werden, ist es daher erforderlich, die Bedeutung der Seehäfen für unsere Volkswirtschaft und die Notwendigkeit ihrer Förderung herauszustellen.

aa) Die Bedeutung der Seehäfen für unsere Volkswirtschaft

Eine nationale Wirtschaft ist in der heutigen Zeit nicht mehr als isolierte Einheit denkbar; sie ist vielmehr ein Glied der Weltwirtschaft. Jedes Land ist auf den Gütertausch mit anderen Nationen angewiesen, die a) diejenigen Produkte besitzen, welche zur Deckung des eigenen Bedarfs und zum Ausbau der Rohstoffbasis der einheimischen Industrie benötigt werden, b) wiederum Waren einführen, welche die eigene Wirtschaft produziert hat. Mithin sind Sicherstellung der inländischen Versorgung und Steigerung der einheimischen Exportfähigkeit zur Erlangung ausreichender internationaler Kaufkraft die Ziele jeder nationalen Außenhandelstätigkeit. Der so entstehende Güterstrom läuft zu einem großen Teil in Form des Exports, Imports und der Durchfuhr über die deutschen Seehäfen. Sie ähneln daher großen Lungen, deren Ein- und Ausatmen für das Funktionieren unserer Wirtschaft von größter Bedeutung ist. Während der Handel mit Übersee ausschließlich über die Häfen geht, wickelt sich auch ein wesentlicher Teil des Handelsverkehrs mit den anliegenden Beneluxländern, Frankreich, Italien etc. auf dem Seewege ab, weil das Schiff auch heute noch für Massengüter das billigste Beförderungsmittel ist. Dies beweist ein Kostenvergleichsbeispiel ¹⁾, das anlässlich der internationalen Gartenbauausstellung 1953 in Hamburg aufgestellt wurde.

Der Transport einer Kiste Apfelsinen (37 kg) kostet von Neapel nach Hamburg (Luftlinie 2058 km) per:

Seeschiff	10 Tage	2,94 DM
Eisenbahn	5 Tage	9,40 DM
Lastwagen	6 Tage	9,40 DM
Flugzeug	5,5 Stunden	69,93 DM

Die Bedeutung eines Seehafens hängt nach Marcus ²⁾ von vier Voraussetzungen ab:

1) Reuss, I., a.a.O., S.69

2) Marcus, H., "Handelspolitik", Stuttgart 1951, S.95

1. Von der Bevölkerungsdichte, der wirtschaftlichen Struktur und der Gesamtausdehnung des Hafenhinterlandes sowie dem Grad seiner Verflechtung mit der Weltwirtschaft,
2. von den Transportverbindungen zwischen Hafen und Hinterland,
3. von der Qualität der seewärtigen Verkehrsverbindungen,
4. von der Billigkeit und Leistungsfähigkeit der Umschlagseinrichtungen des Hafens.

Bei unseren Seehäfen sind die Bedingungen 2 und 3 (Güte der Transportverbindungen zwischen Hafen und Hinterland und Qualität der seewärtigen Verkehrsverbindungen) in hervorragendem Maße erfüllt. Schwierigkeiten bestehen jedoch hinsichtlich der Gesamtausdehnung des Hafenhinterlandes, die gleichbedeutend ist mit dem Ausmaß der Ladungsbeschaffung und Umsatztätigkeit. Der Ausfall eines Teiles des natürlichen Hinterlandes (DDR, Tschechoslowakei, Polen) bereitet einigen deutschen Häfen, vor allem Hamburg, ernste Sorgen, denn die wirtschaftlich wichtigen Teile der Bundesrepublik liegen im Einzugsbereich ausländischer Häfen, wie Antwerpen und Rotterdam. Die deutsche exportierende Industrie verhält sich vorwiegend kostenorientiert, d.h. sie benutzt sowohl hinsichtlich der Transportmittel als auch in Hinblick auf die Verladeorte die ausländischen Seehäfen an der Rheinmündung als die für sie günstigsten Einfuhr- und Ausfuhrplätze. Hierdurch geht einmal unseren Seehäfen Umschlag verloren, Leidtragende ist zum anderen die deutsche Schifffahrt, denn es werden nur etwa 30 % unseres seewärtigen Handels über deutsche Schiffe abgewickelt. ¹⁾ Aus diesem Grunde hat die 4. Voraussetzung (Billigkeit und Leistungsfähigkeit der Umschlagseinrichtung) besondere Bedeutung.

Die einheimischen Seehäfen stehen im Umschlagsverkehr und Durchfuhrhandel mit den Hafenplätzen der angrenzenden Länder in scharfem Konkurrenzkampf. Durchfahrende Schiffe haben die Wahl, Bremen oder Amsterdam, Hamburg oder Rotterdam etc. anzulaufen, dort zu tanken, Koks zu löschen, Proviant aufzunehmen etc. Ihre Entscheidung wird stark von den Preisen der Dienstleistungen abhängen, die ihnen in den einzelnen Häfen abverlangt werden.

Die deutschen Seehafenplätze sind mit Ausnahme der Freihafengebiete steuerrechtliches Inland, unterliegen also dem deutschen Steuer-

1) Reuss, I., a.a.O., S.70

recht. Alle Vorschriften, die im Inland ihre Berechtigung haben, weil sie jeden gleichmäßig treffen, müssen im Seehafen, dem Berührungspunkt mit dem Ausland, daraufhin untersucht werden, ob sie nicht den besonderen Gegebenheiten des internationalen Handels im Wege stehen und daher aus handelspolitischen Gründen (z.B. Steigerung des Exports, Forcierung des Imports) geändert und mit Vergünstigungen ausgestattet werden müssen.

Dieser Notwendigkeit trägt eine Reihe von Vorschriften über den Handel in den deutschen Seehäfen Rechnung, von denen in diesem Zusammenhang ausschließlich die umsatzsteuerrechtlichen Förderungsmaßnahmen, d.h. § 4 Ziffer 2a in Verbindung mit den §§ 20, 22 DB und § 28 DB, interessieren.

ab) Förderung der in Seehafenplätzen tätigen Wirtschaftszweige

Es wurde schon ausgeführt, daß die Förderung der Seehäfen gleichbedeutend ist mit der Förderung der in ihnen tätigen Wirtschaftszweige. Der den Seehäfen eigene Rhythmus hat besondere Gewerbearten hervorgebracht, die für das Wirtschaftsleben dieser Sondergebiete typisch sind und die nicht so sehr die Konkurrenz im eigenen Land, als vielmehr die der ausländischen Häfen zu fürchten haben.

a.) Importhandel

aaa) Wesen und Bedeutung dieses Wirtschaftszweiges

Hellauer ¹⁾ unterscheidet die Begriffe Importeur im weiteren und engeren Sinn. Im weiteren Sinn ist Importeur jeder, der im Verlauf von Handelsgeschäften Waren aus dem Ausland bezieht (Produzent, Einzelhändler). Im engeren Sinn ist dagegen Importeur ein Großhändler oder Kommissionär, in dessen Geschäftsbetrieb die Pflege des Importgeschäftes eine hervorragende oder die ausschließliche Rolle spielt.

Hellauer unterteilt nochmals den Begriff des Importeurs im engeren Sinn. Die eine Gruppe wird durch diejenigen Großhändler gebildet, die gleich dem gewöhnlichen Binnengroßhändler den Handel mit

1) Hellauer, J., "Handelsverkehrslehre", in "Die Handelshochschule", Band I, S.739 ff., Berlin 1929

nur einer oder einer bestimmten Anzahl von Warengruppen betreiben. Sie kaufen im Ausland nur deswegen ein, weil die betreffenden Gegenstände nicht ebenso billig im Inland zu beziehen sind. Diese Gruppe von Importeuren unterhält häufig ein großes Lager; ihre Abnehmer sind kleinere Binnengroßhändler, Produzenten und Einzelhändler.

Demgegenüber ist für den Importeur im engsten Sinn die Herbeischaffung ausländischer Waren Hauptzweck des Unternehmens. Ihn interessiert nicht die Art der Artikel; er importiert alle Waren, mit denen sich im Inland Handel treiben läßt. Ein eigenes Warenlager ist nur selten vorhanden. Er bezieht hauptsächlich aus solchen Ländern, von denen direkt einzukaufen dem gewöhnlichen Großhändler oder Produzenten unmöglich oder zu risikoreich erscheint.

Die Bedeutung des Importhandels im engeren Sinne liegt darin, daß er dem Großhandel und vor allem den Produzenten, die Rohstoffe aus dem Auslande beziehen, zahlreiche Arbeitsgänge und zusätzliche Risiken abnimmt. Infolge seines Einschaltens trägt er und nicht der inländische Abnehmer das Importrisiko, das sich aus dem sogenannten Konjunktur-, Transport- und Vertragserfüllungsrisiko zusammensetzt.

Das Konjunkturrisiko besteht darin, daß während der langen Zeit des Transportes die Inlandspreise für die Importwaren fallen können. Das Transportrisiko liegt in der Möglichkeit der Qualitäts- oder Quantitätsminderung und des vollständigen Unterganges der Waren.

Das Erfüllungsrisiko endlich ist nicht nur die auch im Binnenhandel gegebene Gefahr, daß der Verkäufer nicht vertragsgemäß liefert, sondern vor allem die in überseeischen Importverträgen regelmäßig enthaltene Klausel, daß der Käufer die Ware abnehmen muß, auch wenn sie in bestimmten Grenzen von der verabredeten Qualität und Quantität abweicht.

Der gute Importeur ist ein Spezialist auf seinem Gebiet. Er kennt genau Marktbedingungen, Handelsbräuche und Mentalität der Länder, aus denen er seine Waren bezieht. Er unterhält langjährige, geregelte Geschäftsbeziehungen zu seinen Lieferanten, so daß er auch in Krisenzeiten bevorzugt behandelt wird und deshalb mit einem geringeren Risiko arbeiten kann als ein Neuling auf diesem Gebiet.

Diese Eigenschaften machen ihn auch heute noch für weite Wirtschaftskreise unentbehrlich.

bbb) Behebung der Ausschaltungsgefahr für den Importeur durch § 4 Ziffer 2a UStG

Trotz dieser zweifellos auch noch heute vorhandenen Bedeutung des Importhandels wächst in anderen Wirtschaftskreisen immer mehr das Bestreben, ihn auszuschalten und seine Funktion den eigenen Unternehmen einzugliedern. Diese Tendenz ist vor allem dort festzustellen, wo sich die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Ländern intensivieren und die politischen und kulturellen Verhältnisse angleichen. Sie hätte sicherlich zu einer weitgehenden Ausschaltung des Einfuhrgroßhandels geführt, wenn alle Großhandelslieferungen eines Importeurs in Seehafenplätzen der USt unterlegen hätten. Der Einfuhrhändler wäre notgedrungen gezwungen gewesen, diese Belastung auf den Nachmann abzuwälzen. Seine Lieferung wäre dadurch verteuert worden; er hätte den auf möglichst niedrige Rohstoffkosten abstellenden Produzenten geradewegs zu Geschäftsverbindungen mit ausländischen Exporteuren gedrängt.

(Ein Rotterdamer Exporteur z.B., der seine aus Übersee bezogene Ware unmittelbar an einen Abnehmer in Deutschland verkauft, könnte die Waren als im Ausland sitzender Kontrahent um die Umsatzsteuerquote billiger liefern als ein deutscher Importeur.)

Der Gesetzgeber hat dem Rechnung getragen und durch § 4 Ziffer 2a Großhandelslieferungen in Seehafenplätzen mit Waren der Freiliste 2 von der USt befreit.

Die Bedeutung der Befreiung für die mit diesen Warengruppen handelnden Importhandelsfirmen ist um so größer, als nicht nur der reine Umsatzakt in Seehäfen von der USt entlastet, sondern auch das Gros der üblicherweise vorzunehmenden Be- und Verarbeitungen auf Grund des § 22 DB steuerunschädlich ist. Eine weitere Förderung der begünstigten Importhandelszweige liegt darin, daß die Anzahl der in Seehafenplätzen aufeinander folgenden Einfuhranschlußlieferungen keiner Begrenzung unterliegt, und daß die befreiten Großhandelslieferungen nicht auf den Umkreis eines einzigen Seehafens beschränkt sind, sondern auch zwischen verschiedenen Seehafenplätzen stattfinden können.

Der Gesetzgeber hat durch § 4 Ziffer 2a in Verbindung mit § 22 DB der Tatsache Rechnung getragen, daß die importierten Freillistenwaren längere Zeit in den Hafenplätzen verweilen und daß sie durch eine Reihe von Händen gehen müssen, bis sie für den Übergang in den Verteilungsprozeß oder Reexport handelstechnisch reif geworden sind.

Es ist nicht möglich, den prozentualen Anteil der begünstigten, in Seehäfen getätigten Einfuhranschlußlieferungen an den gesamten Umsätzen des Importgroßhandels festzustellen, denn ein Großteil der in Frage kommenden Firmen betreibt nicht nur das Import-, sondern auch das Exportgeschäft, so daß ein Ausgehen von den Gesamtumsätzen der Außenhandelshäuser unmöglich ist; auch die Einfuhrstatistiken sind als Ausgangspunkt nicht verwendbar, weil ihre Zahlen keinerlei Aufschluß darüber geben, inwieweit die Einfuhr der Waren der Freilliste 2 auf den Importgroßhandel bzw. den Direktimport entfällt.

Eine ähnliche Einschränkung ist auch bei der für das Jahr 1954 veröffentlichten Zahl der umsatzsteuerfreien Einfuhranschlußlieferungen gem. § 4 Ziffer 2 zu machen, deren Höhe mit 7383 Mill.DM ¹⁾ angegeben wird. In dieser Summe sind nicht nur die in Seehafenplätzen getätigten Umsätze i.S. des § 4 Ziffer 2a, sondern auch die des § 4 Ziffer 2b enthalten. Setzt man aber diese Zahl in Beziehung zum Gesamtimport des Jahres 1954 in Höhe von 19337 Mill.DM (s.S.31), so kann trotz aller notwendigen Einschränkungen - in den 7383 Mill.DM sind z.B. mehrfache Umsatzvorgänge derselben Warenposten enthalten - gesagt werden, daß ein beachtlicher Anteil der in und zwischen Seehafenplätzen ausgeführten Großhandelslieferungen von der Befreiung getroffen wird, daß zumindest große Teile des Lebensmittelimportgroßhandels in den Genuß der Umsatzsteuerfreiheit kommen. (Vgl. Freilliste 2: Fette, Kaffee, Kakao, Kolonialwaren aller Art, Südfrüchte etc.).

Diesen Vorzügen des § 4 Ziffer 2a stehen auch Nachteile gegenüber: Wie schon die Beschränkung der Steuerfreiheit auf Waren der Freilliste 2 zeigt, ist die Befreiung des Einfuhrgroßhandels begrenzt. Nur solche Importeure, die mit den vom Gesetzgeber bestimmten Gegenständen handeln, haben einen Anspruch auf die Umsatzsteuerfrei-

1) Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Band 161, S.31

heit und sind somit umsatzsteuermäßig den ausländischen Exporteuren gleichgestellt. Alle anderen Importfirmen bleiben auch weiterhin mit der USt belastet.

Das ist einer der Fälle, in denen der Gesetzgeber aus wirtschafts-, agrar-, sozialpolitischen Gründen das Primat der gleichmäßigen Besteuerung verletzt und innerhalb eines einheitlich gewachsenen Wirtschaftszweiges, wie hier des Importgroßhandels, steuerrechtliche Schranken errichtet. Es entscheidet sich lediglich auf Grund einer von der Bundesregierung aufgestellten Liste, ob ein Einfuhrhändler als schutzbedürftig betrachtet wird oder nicht, ob er mit dem ausländischen Exporteur konkurrieren kann oder bei Umsatzsteuerpflichtigkeit seiner Großhandelslieferungen mangels Abwälzungsmöglichkeit die auf seinem Inlandsumsatz lastende USt selbst tragen muß. Diese unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung verschiedener Glieder ein und desselben Wirtschaftszweiges ist ein Mangel unseres derzeitigen Umsatzsteuersystems.

a₂) Hochseefischerei

aaa) Bedeutung und wirtschaftliche Situation dieses Wirtschaftszweiges

Im Rahmen der deutschen Ernährungswirtschaft nimmt die Hochseefischerei eine bedeutende Stellung ein. Der langsam ansteigende Fischverbrauch pro Kopf bei stetig zunehmender Bevölkerung hat der Hochseefischerei einen wachsenden Markt beschert. Der Verbrauch an Fisch (Frischgewicht) in kg je Einwohner im Jahr wuchs von 11,5 kg (1953/54) über 12,1 kg (1954/55) auf 12,5 kg (1955/56). ¹⁾

Obwohl also ein aufnahmefähiger Markt vorhanden ist und es an reichen Fanggründen nicht mangelt, klagt die Hochseefischerei über manche Schwierigkeiten. Um konkurrenzfähig zu bleiben, müssen ständig neue Investitionen vorgenommen werden, damit die Fangflotten und Einrichtungen auf den neuesten Stand gebracht werden können. (Jährlich ist der Bau von fünf Fang- und Fabrikschiffen, sechs kombinierten Motorloggern und vierzig Fischkuttern notwendig). ²⁾ Die ständigen Kostensteigerungen der letzten Jahre haben diesen

1) Statistisches Jahrbuch 1957, S.544

2) "Dem Grünen folgt nun der Blaue Plan", DWZtg 19/4/57

Bestrebungen große Schwierigkeiten entgegengesetzt. Aus diesem Grunde bemüht sich die Hochseefischerei seit langem bei der Bundesregierung um ein eigenes Subventionsprogramm. Die deutsche Fischwirtschaft beruft sich dabei auf Großbritannien und die Niederlande, die langfristige Strukturprogramme aufgestellt und entsprechende Mittel in den Etat eingeplant haben; auch Island zahlt für seine Fangflotten laufend Subventionen. Die stark verschuldeten Reedereien meinen das geplante Aufbauprogramm nicht selbst tragen zu können. Es ist jedoch unwahrscheinlich, daß die Bundesregierung diese an sie herangetragene Forderung unterstützen wird.

Hat der Gesetzgeber überhaupt schon etwas für unsere Fischwirtschaft getan? Diese Frage muß bejaht werden.

bbb) Begünstigung der Fischwirtschaft durch den Gesetzgeber

Die Bundesregierung hat die Bedeutung der Hochseefischerei für die Ernährung unseres Landes durchaus erkannt und alles getan, um das Nahrungsmittel "Fisch" möglichst unbelastet von Zoll und Steuer an den Verbraucher heranbringen zu lassen. So bestimmt § 69 Abs.1 Ziffer 5 ZG, daß kein Einfuhrzoll erhoben wird "von den Ergebnissen der Fischerei und Jagd von Fischern deutscher Staatsangehörigkeit auf dem Meer und den von ihnen daraus gewonnenen Erzeugnissen - mit Ausnahme der in fremden Küstengewässern gefangenen Schal- und Krustentiere -; von Fischen, die die genannten Fischer in bestimmten Binnengrenzgewässern außerhalb des Zollgebietes fangen". Somit besteht für fast alle Fischfänge deutscher Hochsee- und Küstenfischer Zollfreiheit.

Die Zollfreiheit wird durch die Umsatzausgleichsteuerfreiheit des § 4 Ziffer 1a UStG ergänzt, denn es handelt sich um die Einfuhr von Gegenständen, für die ein im Tarif vorgesehener Zoll nach den Vorschriften des Zollrechtes nicht erhoben wird. Anschließend tritt noch § 4 Ziffer 2a UStG hinzu, der die in den Seehafenplätzen folgenden Großhandelslieferungen von Fisch für umsatzsteuerfrei erklärt.

Die deutsche Fischerei ist somit gegenüber allen anderen Wirtschaftszweigen außerordentlich begünstigt, denn für sie ist die Belastung mit der USt eine Ausnahme (z.B. bei Verarbeitung des Fangergebnisses

auf hoher See zu Konserven), für die übrige Wirtschaft dagegen die Regel.

Diese fast ausschließliche Befreiung der Fischerei wird dadurch erreicht, daß der Gesetzgeber für die Großhandelslieferungen von Fischen, Krabben (Garnelen) oder Muscheln außer den allgemeinen, für die Einfuhr der Freilistenware als Seehäfen geltenden Orten, in § 20 Abs. 4 DB alle am Meer, im Unterweser- und Unterelbegebiet und am Bodensee gelegenen Gemeinden zu Seehafenplätzen i.S. des § 4 Ziffer 2a erklärt. Es ist nicht einmal nötig, daß es sich dabei um ausgesprochene Fischerorte handelt.

Um den Fisch so billig wie möglich dem Verbraucher zukommen zu lassen, mußte der Gesetzgeber ferner auch die üblicherweise bei der Fischzubereitung anfallenden Verarbeitungsvorgänge, wie Salzen, Marinieren, Filetieren, Frieren und Trocknen für steuerunschädlich erklären. Dies geschah in der sogenannten Unschädlichkeitsliste des § 22 DB (Anlage 2), welche die Bestimmungen des § 12 DB durchbricht. Die in den Seehafenplätzen ansässige Fischverarbeitungsindustrie kann so die Fische ohne Verteuerung durch die USt konsumreif machen.

Abschließend muß gesagt werden, daß von seiten des Gesetzgebers sehr viel getan worden ist, um jegliche Belastung der Hochseefischerei und ihrer Verarbeitungsindustrie durch Zoll, Ausgleichsteuer und USt auszuschalten.

a₃) Verarbeitungsindustrie

Wie schon im vorigen Abschnitt angedeutet wurde, ist es notwendig, daß viele der eingeführten Rohstoffe zunächst im Seehafenplatz be- oder verarbeitet werden, bevor sie für den Inlandsverbrauch konsumreif gemacht und zubereitet worden sind. Eingeführtes Harz muß zerkleinert und pulverisiert, Hanf zunächst gehechelt, Reis poliert oder glasiert, Tabak und Kakao fermentiert, Kaffee geschält werden.

Diese Be- und Verarbeitungsvorgänge werden im Anschluß an die Einfuhr von den Importeuren selbst oder in ihrem Auftrag von Spezialbetrieben ausgeführt. Das Gemeinsame an ihnen ist, daß durch sie gem. § 12 DB ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit entsteht: Geschälter Kaffee ist kein roher Kaffee, fermentierter Kakao kein roher Kakao mehr. Würden diese für die Waren der Freiliste 2 typi-

schen und notwendigen Be- oder Verarbeitungen steuerschädlich sein, d.h. die Steuerfreiheit ihrer verlängerten Einfuhr ausschließen, so wären alle mit § 4 Ziffer 2a gehegten Absichten des Gesetzgebers hinfällig geworden. Die be- und verarbeitenden Importeure würden wieder - infolge der einzukalkulierenden, ihre Preise erhöhenden USt - gegenüber den ausländischen Exporteuren ungünstiger dastehen und ausgeschaltet werden; die im Seehafengebiet ansässigen Verarbeitungsbetriebe (Marinieranstalten, Holzbearbeitungsbetriebe, Veredelungsunternehmen etc.) würden durch die Umsatzsteuerbelastung gegenüber der ausländischen Konkurrenz benachteiligt werden und ihre Kunden an das Ausland verlieren.

Um diese Folgen auszuschließen, bestimmt § 22, daß die in einer besonderen Liste zusammengefaßten Be- und Verarbeitungsvorgänge die Steuerfreiheit des § 4 Ziffer 2a nicht ausschließen. Damit ist es den in Seehafenplätzen ansässigen Großhändlern und Verarbeitungsbetrieben ohne steuerschädliche Folgen möglich, die eingeführten Gegenstände der Freiliste 2 konsumreif zu machen.

Nicht nur das Importgewerbe, die Hochsee- und Küstenfischerei sowie die Verarbeitungsindustrie bestimmen das Bild unserer Seehäfen. Die mit der Ankunft und Abfahrt, dem Be- und Entladen von Schiffen verbundene Arbeit hat weitere, speziell in Hafenplätzen vorkommende Wirtschaftszweige entstehen lassen. Diese sogenannte Umschlagsindustrie darf nicht teurer in ihren Leistungen sein, als die der Nachbarhäfen im Ausland, weil sonst die Gefahr der Abwanderung besteht.

§ 4 Ziffer 2a UStG kann von den Unternehmern des Umschlaggewerbes deswegen nicht beansprucht werden, weil nur Lieferungen, nicht aber auch sonstige Leistungen, die ja hauptsächlich von diesen Betrieben getätigt werden, durch ihn von der USt befreit werden. Deshalb greift ergänzend § 28 DB ein, der die Umsatzsteuerfreiheit des Umschlagverkehrs in Seehafenplätzen regelt.

Durch diese Steuerbefreiung wird die deutsche Arbeitsleistung für das Ausland gefördert. Die deutschen Seehäfen können nun den Umschlagverkehr in bezug auf die USt unter denselben Bedingungen vornehmen wie die ausländischen Häfen, in denen eine USt nicht erhoben wird.

a₄) Schiffsmakler

In allen Seehäfen sind sogenannte Schiffsmakler tätig, die sich der Betreuung einzelner Schiffe widmen, sei es bezüglich der Reisenden, der Besatzung oder der Ladung. Ihre Leistungen bestehen z.B. in der Besorgung der Ladung, in der Überwachung der Schiffsreise und der Weitergabe des jeweiligen Standortes an Ladungsempfänger, Ablader, Werften etc., in dem An- und Abmelden bei den Hafen-, Kanal- und Zollbehörden, in der Besorgung von Proviant, Trinkwasser, Kohlen und sonstigem Schiffsbedarf für ein ankommendes, abgehendes oder schwimmendes Schiff. Da es im internationalen Seehandel nicht auf die Nationalität ankommt, sind die Schiffsmakler einer eingehenden Prüfung ihrer Preise durch die Reedereien ausgesetzt.

Wenige Prozente Unterschied können hier den Ausschlag dafür geben, daß eine Reederei die Betreuung ihrer Schiffe lieber von holländischen als von deutschen Häfen aus - und umgekehrt - vornehmen läßt. Die in deutschen Seehäfen tätigen Schiffsmakler wären, wenn die Entgelte für ihre sonstigen Leistungen mit dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 4 % belastet würden, gegenüber denjenigen in ausländischen Häfen arbeitenden Konkurrenten kostenmäßig im Nachteil, die eine solche USt nicht kennen. Sie wären gezwungen, die ihnen abverlangte Umsatzsteuerquote in ihren Preisen auf die Leistungsempfänger zu überwälzen und würden diese, aller Voraussicht nach, an die Schiffsmakler der benachbarten ausländischen Häfen verlieren. Dadurch könnte der gesamte deutsche Transithandel erhebliche Einbuße erleiden.

Diese Überlegungen haben den Gesetzgeber veranlaßt, in § 28 Abs.1 Ziffer 4 die Leistungen der Schiffsmakler von der Umsatzbesteuerung zu befreien. Damit ist eine wettbewerbshemmende Belastung beseitigt und eine weitgehende Angleichung der Preise der in deutschen Häfen tätigen Schiffsmakler an die internationale Preisstellung ermöglicht worden.

a₅) Spediteure in Seehäfen

Von größter Bedeutung für die Konkurrenzfähigkeit eines Hafens im internationalen Schiffsverkehr sind die Tarife seiner Beförderungsleistungen. Deshalb befreit § 28 DB die Beförderungsleistungen

der ausschließlich oder zum wesentlichen Teil in Seehafenplätzen tätigen Spediteure von der USt. Das Tätigwerden der Spediteure kann auf zweierlei Art geschehen: Einmal in der Form der direkten Beförderung von Schiffs- und Frachtgut (§ 28 Abs.1 Ziffer 1 DB), zum anderen in der Besorgung von Beförderungen durch den Spediteur (§ 28 Abs.1 Ziffer 3 DB).

Der Umschlagverkehr innerhalb eines Hafens basiert zum wesentlichen Teil auf einem gut funktionierenden Speditionsgewerbe, denn alle ankommenden Güter müssen vom Schiff forgeschafft, alle abgehenden Waren zum Schiff hinbefördert werden.

Eine Belastung dieser Transportleistungen in Höhe des normalen Umsatzsteuersatzes von 4 % würde gerade bei Massengütern zu bedenklichen Folgen führen.

Durch § 28 DB ist die Kalkulation der in Seehafenplätzen wirkenden Spediteure wesentlich entlastet worden, so daß ihre Preise unter der Voraussetzung sonst gleicher Bedingungen (Benzin- und Lohnkosten etc.) nicht über denen ihrer Konkurrenten im Ausland zu liegen brauchen.

a₆) Lagerhalter

Jeder Seehafen wäre ohne umfangreiche Lagermöglichkeiten undenkbar. Im Freihafen- und Zollausschlußgebiet befinden sich die großen Läger, in denen diejenige Ware liegt, von der noch nicht feststeht, ob sie im Inland benötigt wird. Sie liegt noch im zollrechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Ausland, d.h. es braucht für sie noch kein Zoll und keine Ausgleichsteuer gezahlt zu werden. Die Bundesregierung ist an einer möglichst großen ständigen Warenreserve in diesen Gebieten interessiert.

Im Seehafengebiet selbst befinden sich die großen Lagerhallen des Importhandels. Hier wird die Ware in Anschluß an die Einfuhr bis zum Weitertransport aufbewahrt, hier erfolgt auch das Sortieren, Umfüllen, Umpacken und ein großer Teil der Be- und Verarbeitungsvorgänge des § 22 DB.

Es gibt ferner eine große Anzahl selbständiger Lagerhalter, die in ihren Lägern die Waren anderer Unternehmer (Spediteure und Großhändler) ohne eigenes Lager gegen Entgelt aufbewahren. Für diese

gilt § 28 Abs.1 Ziffer 5 DB. Die Lagergelder und die Einnahmen aus der Ein- und Auslagerung, ferner die Entgelte für die Lieferung elektrischer Kraft und die Gestellung von Winden unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Nicht nur die Entgelte des Lagerhalters sind umsatzsteuerfrei, § 28 Abs.1 Ziffer 6 DB dehnt die Befreiung auch auf Spediteure aus, die Mangel an eigenem Lagerraum haben und in fremde Läger einstellen müssen. Damit wird das Einlagern, diese wichtige und unerläßliche Umschlagsleistung im Seehafen, wesentlich verbilligt.

a.7) Weitere Dienstleistungsbetriebe

§ 28 Abs.1 Ziffer 2 und 8 zählt noch weitere Dienstleistungsbetriebe auf, deren sonstige Leistungen in Seehafenplätzen umsatzsteuerfrei sind. Dazu gehören das Stauen, Bunkern und Entladen von Schiffen, ferner die sonstigen Leistungen der Schiffsbewachungs- und Schiffsreinigungsbetriebe sowie die der Schiffsfestmacherbetriebe.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß fast alle Leistungen, die ein einfahrendes oder abfahrendes Schiff in deutschen Seehäfen beanspruchen kann, durch § 28 DB von der USt befreit sind.

Zusammen mit § 4 Ziffer 2a, § 4 Ziffer 1a und b und § 22 DB ist so ein Höchstmaß an steuerlicher Schonung für unsere Seehäfen und die in ihnen arbeitenden Wirtschaftszweige erreicht worden.

2. § 4 Ziffer 2b

§ 4 Ziffer 2b stellt aus zwei Gründen eine notwendige Ergänzung des § 4 Ziffer 2a dar:

1. Unsere Wirtschaft ist auf die Einfuhr der in der Freiliste 2 erfaßten Waren angewiesen. Wenn daher der Import bestimmter Rohstoffe, Halbfabrikate, Futter- und Lebensmittel durch den Staat unterstützt werden muß, so ist es aus gesamtwirtschaftlichen Erwägungen wünschenswert, daß ihre Einfuhr nicht über den ausländischen Exporthandel, sondern über den deutschen Importhandel abgewickelt wird.

Unter diesem Gesichtspunkt ist der gesamte deutsche Importhandel

förderungswürdig, nicht nur der in Seehafenplätzen arbeitende, sondern auch der im Binnenhandel ansässige.

2. Wenn dem Gesetzgeber etwas daran lag, den deutschen Importeur durch die Steuerfreiheit der Großhandelslieferungen gewisser Einfuhrwaren zu begünstigen, so durfte er aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit den importierenden Binnengroßhandel nicht schlechter stellen als den Importhandel der Seehafenplätze. Es muß steuerrechtlich gleich sein, ob ein Gegenstand der Freiliste 2 auf dem Seewege oder Landwege in das Inland eingeführt wird.

§ 4 Ziffer 2b enthält diese umsatzsteuerrechtliche Gleichstellung des importierenden Binnengroßhandels.

Für den inländischen Produzenten, Großhändler oder Einzelhändler ist es nun kostenmäßig gleich, ob er die benötigten Freilistenwaren über einen Importeur im Seehafenplatz oder - was für ihn vielleicht weit bequemer ist - direkt bei einem einführenden Großhändler des eigenen Ortes bezieht.

Ein großer Teil der nach Deutschland eingeführten Waren der Freiliste 2 gelangt überhaupt erst durch § 4 Ziffer 2b in den Genuß der Umsatzsteuerfreiheit, nämlich sämtliche Einfuhren aus Italien, Frankreich, Holland etc., die nicht auf dem Seewege, sondern auf dem Landwege erfolgen.

Interessant sind in diesem Zusammenhang die von Reuss ¹⁾ genannten Zahlen über den Anteil der see- bzw. landwärtigen Einfuhr am westdeutschen Gesamtimport:

Im Durchschnitt der Jahre 1950 - 1952 betrug die Einfuhr auf dem Seewege wertmäßig gerechnet 73 %, die entsprechende Einfuhr auf dem Landwege also 27 %. Diese Quoten entsprechen etwa den Einfuhranteilen des deutschen Reiches im Jahre 1936 mit 79 % bzw. 21 %. Anders liegen die Dinge, wenn man lediglich auf den europäischen Handel abstellt. Hier betrug 1952 der wertmäßige Anteil der auf dem Seewege eingeführten Waren am Gesamtimport nur 42 %, der Anteil der Landeinfuhren dementsprechend 58 %.

So aufschlußreich diese Zahlen auch sein mögen, so wenig lassen sie doch den Schluß zu, daß sich das Verhältnis der steuerbefreiten Seeimporte zu den umsatzsteuerfreien Landeinfuhren entsprechend verhält. Aus denselben, bei der Erörterung des § 4 Ziffer 2a ange-

1) Reuss, I., a.a.O., S.74

fürten Gründen ist es nicht möglich, den Anteil der durch § 4 Ziffer 2b befreiten Einfuhranschlußlieferungen am Gesamtumsatz des Importhandels festzustellen.

Trotz der umsatzsteuerrechtlichen Gleichstellung sind die Importeure der Seehäfen gegenüber ihren Konkurrenten des Binnenlandes im Vorteil.

Einmal kommt es innerhalb des Seehafenplatzes oder zwischen mehreren Seehäfen nicht darauf an, die wievielte Großhandelslieferung eines importierten Gegenstandes der Freiliste 2 der betreffende Importeur vornimmt (es kann die erste, es kann die zwanzigste innerhalb einer Reihe sein), zum anderen stehen dem im Seehafenplatz ansässigen Einfuhrhändler sämtliche Förderungsvorschriften des § 28 DB hinsichtlich Beförderung, Lagerung etc. zur Verfügung.

Dennoch muß festgehalten werden, daß § 4 Ziffer 2b grundsätzlich die umsatzsteuerrechtliche Gleichstellung eines Freilistenware einführenden Binnengroßhändlers mit dem Importeur des Seehafenplatzes bringt. Insofern kann diese Vorschrift als wettbewerbsneutral bezeichnet werden.

Diese Feststellung setzt aber nicht die schon in Zusammenhang mit der Behandlung des § 4 Ziffer 2a geäußerte Kritik außer Kraft, daß durch die Abhängigmachung der Umsatzsteuerfreiheit von der Aufnahme einer Ware in die Freiliste 2 alle anderen, nicht mit Freilistenwaren handelnden Importwirtschaftszweige benachteiligt werden.

III. Von den unter § 1 UStG fallenden Umsätzen sind

gem. § 4 Ziffer 3 steuerfrei:

"die Ausfuhrlieferungen, wenn der buchmäßige Nachweis hierüber geführt ist."

a) Die Bedeutung des Exportes für unsere Volkswirtschaft

Deutschland ist ein auf das engste mit der Weltwirtschaft verflochtener Industriestaat. Reuss ¹⁾ kennzeichnet dies in seiner Arbeit wie folgt:

"Da sich Deutschland nicht in einer Zone befindet, in welcher ein Erzeugnis wächst, das nur in dieser Zone gedeiht, und da Deutschland kein Land ist, das über Rohstoffe verfügt, die nur unser Land besitzt, stehen wir vor der wiederholt zum Ausdruck gebrachten Notwendigkeit, die Millionen an Einwohnern dadurch ausreichend zu ernähren, zu kleiden und mit allem anderen Notwendigen zu versehen, daß wir geeignete Exportwaren als Repräsentation geistiger Leistungen für den internationalen Handel bereitstellen."

Deutschland muß also jährlich Millionen Tonnen wichtiger Nahrungsmittel einführen, um die Ernährung der Bevölkerung sicherzustellen, es muß gewaltige Mengen an Futtermitteln importieren, um die klaffenden Versorgungslücken zu schließen, und es muß Jahr für Jahr unentbehrliche Rohstoffe auf dem Weltmarkt einkaufen, um seine Industrie zu versorgen. Dies alles ist nur dann möglich, wenn es der deutschen Volkswirtschaft gelingt, erfolgreich am internationalen Handel teilzunehmen, um die Importe bezahlen zu können.

Es ist der westdeutschen Exportwirtschaft in den letzten Jahren geglückt, dieses Ziel zu erreichen, obgleich der Start unseres Außenhandels nach dem Zusammenbruch unter denkbar schlechten Vorzeichen stand. Die wichtigen ostdeutschen Landwirtschaftsgebiete und Industriezentren waren abgetrennt, der Handelsverkehr mit

1) Reuss, I., "Ökonomie des Außenhandels", Baden-Baden 1956, S.99

dem russischen Besatzungsgebiet behindert; durch den Krieg und die vorausgegangenen Autarkiebestrebungen des Dritten Reiches hatten unsere Außenhandelsfirmen wichtige Märkte verloren, die im Ausland investierten Kapitalien waren beschlagnahmt, die in den deutschen Seehäfen vorhandenen Lagerbestände und Betriebsvorrichtungen häufig den Bomben zum Opfer gefallen. Der internationale Wettbewerb mußte also mit einem geschwächten Wirtschaftsgebiet, aber einem durch die heimatvertriebenen ostdeutschen Landsleute wesentlich erhöhten Bevölkerungsstand aufgenommen werden.

Dennoch hat sich der deutsche Außenhandel wieder durchgesetzt. Seit dem Jahre 1952 ist der Ausfuhrüberschuß ständig im Wachsen begriffen und hat in den Jahren 1956 mit 2,9 Mrd.¹⁾ und 1957 mit 4,4 Mrd.²⁾ eine besorgniserregende Höhe erreicht. Wirtschaftsexperten sind sich aber darüber einig, daß nicht unser Export an der gespannten Zahlungsbilanzsituation die Schuld trägt, sondern daß Eingriffe auf der Einfuhrseite vorgenommen werden müssen (etwa durch Fortfall der protektionistischen Agrarpolitik).

Die Tatsache, daß fast alle am internationalen Handel beteiligten Staaten den eigenen Export begünstigen, hat auch unsere Regierung und Gesetzgebung gezwungen, besondere Exportvergünstigungen zu schaffen. Diese sind allerdings im Vergleich zu anderen Handelsnationen bescheiden. Sie umfassen vor allem steuerliche Maßnahmen, die zudem - nicht zuletzt auf Grund der angespannten Zahlungsbilanz - immer mehr beschnitten werden. So trat am 31.12.1955 das Aufuhrförderungsgesetz außer Kraft, welches Exportanreize im Rahmen der Ertragsbesteuerung enthielt, 1956 erfolgte die Erschwerung der Exporttrattenfinanzierung, auch fand eine Reduzierung des Ausfuhrkreditplafonds der ehemaligen BdL statt. Unangetastet blieben bisher die Exportförderungsmaßnahmen im Rahmen des UStG.

1) "Der westdeutsche Außenhandel im Jahr 1956", DWZtg. 36/8/57

2) "Konsolidierung des Außenhandels", DWZtg. 21/6/58

b) Umfang und Grenzen der Umsatzsteuer-Exportvergünstigungen ¹⁾

1. § 4 Ziffer 3 UStG ²⁾

Bevor wir uns dem Begriff "Ausfuhrlieferung" zuwenden, muß der übergeordnete Begriff "Ausfuhr" erläutert werden. Im Kommentar Sölch-Ringleb heißt es auf Seite 189:

"Ausfuhr ist Warenbewegung über die umsatzsteuerrechtliche Inlandsgrenze nach auswärts. Sie kann sich vollziehen als rein tatsächlicher Vorgang ohne rechtsgeschäftliche Grundlage in der Form des 'Verbringens' (z.B. Auffüllung des ausländischen Lagers eines Inländers mit noch nicht verkaufter Vorratsware aus einem inländischen Lager, Umdisponierung, Konsignation) oder in Erfüllung eines Rechtsgeschäftes (z.B. Kaufvertrags) in der Form des 'Lieferns', mag das Rechtsgeschäft mit einem Inländer geschlossen sein ('Lieferung zur Verfügung im Ausland') oder mit einem Ausländer ('Ausfuhrlieferung')."

§ 4 Ziffer 3 UStG bezieht sich nur auf den Fall der Ausfuhr, bei welchem der Lieferer dem Abnehmer die Verfügungsmacht über den Liefergegenstand diesseits der umsatzsteuerrechtlichen Grenze verschafft. § 4 Ziffer 3 stellt somit eine Ausnahme von § 1 UStG dar, denn obgleich es sich bei dieser Art von Ausfuhrlieferung grundsätzlich um einen steuerbaren Umsatzakt handelt - Ort der Lieferung liegt im Inland - greift die Umsatzsteuerpflicht nicht ein.

Keiner besonderen Befreiungsvorschrift bedarf es dagegen, wenn der Unternehmer Waren mit eigenen Beförderungsmitteln in das Ausland bringt. Diese Lieferung ist überhaupt nicht steuerbar, weil der Ort der Übergabe der Verfügungsmacht außerhalb des umsatzsteuerrechtlichen Inlandes liegt. Die Steuerfreiheit des § 4 Ziffer 3 erstreckt sich ferner nicht auf die Fälle von Ausfuhr, denen keine Lieferung zugrunde liegt, z.B. beim einfachen Verbringen in das Ausland. Solche Vorgänge sind keine steuerbaren Um-

1) Juretzek, a.a.O., S.202 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.940 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.236 ff.

2) Sölch-Ringleb 1952, a.a.O., S.189

sätze i.S. des UStG. Für die Umsatzsteuervergütungen spielen sie aber eine Rolle (§§ 70, 71, 77 DB).

Nach § 4 Ziffer 3 kommen nur Lieferungen in den Genuß der Umsatzsteuerfreiheit. Sonstige Leistungen fallen dagegen nicht unter § 4 Ziffer 3. Handelsvertreter und Makler, die nur Umsatzgeschäfte vermitteln, bewirken ausschließlich sonstige Leistungen, Kommissionäre dagegen tätigen Lieferungen und können daher die Steuerfreiheit des § 4 Ziffer 3 beanspruchen. Von dem großen Kreis der sonstigen Leistungen an ausländische Auftraggeber ist lediglich ein kleiner Teil, der sogenannte Lohnveredelungsverkehr für ausländische Rechnung, von der USt freigestellt (§ 27 DB). Weitere Ausnahmen bringt die 10. Änderungsverordnung zu den UStDB vom 15.10.1958. ¹⁾

Die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung ist nicht nur für die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 4 Ziffer 3 wichtig, sondern auch für die Gewährung der Umsatzsteuervergütungen. Ausfuhrhändler- und Ausfuhrvergütung können nur für Lieferungen beansprucht werden, nicht für sonstige Leistungen oder für die nach § 27 DB steuerfreien Leistungen im Lohnveredelungsverkehr für ausländische Rechnung. Die Steuerfreiheit kommt nicht nur dem Ausfuhrhändler, sondern jedem Ausfuhrunternehmer, auch dem Fabrikanten und Urerzeuger (z.B. Landwirt) zugute. Steuerfrei ist aber nur, wer auf Grund eigener Lieferverpflichtungen gegenüber dem Ausländer liefert, d.h. lediglich der ausführende Unternehmer selbst. Eine Lieferung ist dann als Auffuhrlieferung steuerfrei, wenn jede der in § 23 DB aufgeführten drei Voraussetzungen erfüllt ist.

aa) Voraussetzung Nr. 1: "Der Unternehmer muß das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer (§ 24) abgeschlossen haben." (§23 Ziffer 1 DB)

§ 24 DB erläutert, was das UStG unter einem "ausländischen" Abnehmer versteht. Maßgebend für diese Eigenschaft ist der Wohnsitz, nicht die Staatsangehörigkeit des Abnehmers. Der Wohnsitz

1) 10. Änderungsverordnung zu den Durchführungsbestimmungen zum UStG v. 15.10.1958, BGBl I S.721

muß sich im staatsrechtlichen Ausland befinden. Staatsrechtliches Ausland ist das Gebiet, welches nicht Reichsgebiet nach dem Stande vom 31.12.1937 ist (Artikel 116 GG).

Der Ort des Vertragsabschlusses und der Zahlung sind bedeutungslos. Wird der Liefervertrag mit einem inländischen Agenten oder sonstigen selbständigen direkten Stellvertreter des Ausländers in dessen Namen abgeschlossen, so verliert dieser dadurch seine Eigenschaft als ausländischer Abnehmer nicht. Es müssen aber auf jeden Fall Rechtsbeziehungen zwischen Lieferer und Ausländer entstehen. Der Abnehmer büßt auch dann nicht seine "ausländische" Eigenschaft ein, wenn er persönlich anlässlich einer Geschäftsreise im Inland abschließt.

Der Abnehmer braucht nicht Unternehmer i.S. des UStG zu sein. Als ausländischer Abnehmer gelten trotz gewerblicher Unselbständigkeit gem. § 24 Abs.1 Ziffer 2 DB Zweigniederlassungen und Organgesellschaften inländischer Unternehmen, die ihren Sitz im staatsrechtlichen Ausland haben. Voraussetzung ist natürlich, daß die Zweigniederlassung oder Organgesellschaft das Umsatzgeschäft in eigenem Namen abgeschlossen hat.

ab) Voraussetzung Nr. 2: "Der Gegenstand muß nachweislich in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes in das Ausland versendet worden sein. Eine Versendung in das Ausland gilt auch dann als gegeben, wenn der Gegenstand

- a) zunächst an einen steuerlich zugelassenen inländischen Beauftragten des ausländischen Abnehmers übergeben oder versendet und sodann nachweislich vom Beauftragten in das Ausland versendet oder befördert worden ist oder
 - b) zunächst an einen steuerlich zugelassenen inländischen Beauftragten des ausländischen Abnehmers übergeben oder versendet, von diesem im Auftrage des ausländischen Abnehmers weiter bearbeitet oder verarbeitet und sodann nachweislich in das Ausland versendet oder befördert worden ist."
- (§ 23 Ziffer 2 DB)

a₁) Der Gegenstand muß nachweislich in das Ausland versendet worden sein

"Ausland" ist hier im Gegensatz zu der soeben besprochenen ersten Voraussetzung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne zu verstehen, d.h. daß auch Zollausschlüsse (z.B. Freihäfen) dazugehören. Das Versenden geschieht in der Regel durch Übergabe an einen vom Ausfuhrlieferer beauftragten selbständigen Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur. Es spielt keine Rolle, ob dieser ein in- oder ausländischer Unternehmer ist, sofern nur die Übergabe an ihn im Inland geschieht. Beim Reihengeschäft (§ 2 Abs.2 DB) mit unmittelbarer Versendung durch einen der beteiligten Lieferer wird diese nur demjenigen zugerechnet, der den Liefervertrag mit dem ausländischen Abnehmer getätigt hat. § 23 Ziffer 2a und b wurde durch die VO vom 5.8.1953 (BGBl I/792) eingeführt, um die häufig vorkommende Beteiligung mehrerer Unternehmer an einem Ausfuhrgeschäft zu berücksichtigen, wenn diese unmittelbar mit dem ausländischen Abnehmer in Rechtsbeziehungen stehen.

a₂) Artikel I Ziffer 7 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 6.8.1953

Nach dieser Bestimmung liegt ab 1. Juli 1953 unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausfuhrlieferung i.S. des § 4 Ziffer 3 UStG auch dann vor, wenn der Ausfuhrgegenstand im Inlande von dem ausländischen Abnehmer, dessen ausländischen Abnehmer oder einem von ihnen beauftragten Dritten abgeholt wird und innerhalb von sechs Monaten in das Ausland gelangt. Der Begriff des ausländischen Abnehmers ist derselbe wie in § 24 DB. Die Frist von sechs Monaten beginnt mit dem auf den Übergabetag folgenden Tag. Der Übergang über die Grenze muß von der Grenzzollstelle bestätigt werden (BdF Erl. A - S 4127 - 6/54 v. 2.9.1954, U-Kartei S 4127/K 53).

Für den Buchnachweis gilt § 26 DB mit der Abweichung, daß sich aus den Büchern der Tag der Übergabe an den Abholenden, dessen Name und Wohnsitz sowie ein Hinweis auf die von der Grenzzollstelle bestätigten Belege ergeben müssen.

a₃) Der Gegenstand muß nachweislich in das Ausland versendet worden sein

§ 25 DB verlangt, daß die Versendung in das Ausland durch Belege (Frachtbrief, Posteinlieferungsschein, Konnossement etc.) nachgewiesen wird. Dieser Nachweis kann nicht durch eidesstattliche Versicherung, den Deviseneingang oder die Ausfuhrerklärung ersetzt werden. Das gilt sowohl für die eigentlichen Versendungen des § 23 DB als auch für die steuerfreien Abhollieferungen des Art. I Ziffer 7 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr. Fehlt der Ausfuhrnachweis, so muß, da es sich hier gleichfalls um eine sachliche Voraussetzung handelt, die Steuerfreiheit versagt werden (BFH im BStBl 1953 III S.367). Nimmt der Unternehmer die Versendung nicht selbst vor, sondern bedient er sich des steuerlich zugelassenen inländischen Beauftragten des ausländischen Abnehmers, so kann er - je nachdem ob dieser gruppenweise, einzeln oder zur Be- oder Verarbeitung des übergebenen Gegenstandes zugelassen ist - den Nachweis durch eine grüne, weiße oder rote Ausfuhrbescheinigung führen.

a_c) Voraussetzung Nr. 3: "Die vorstehenden Voraussetzungen müssen auch buchmäßig nachgewiesen sein (§ 26)."
(§ 23 Ziffer 3 DB)

Die Ausfuhrlieferung ist nicht nur durch den Ausfuhrnachweis gemäß § 25 DB, sondern nach § 26 DB auch buchmäßig nachzuweisen. Für den buchmäßigen Nachweis, der ebenfalls eine sachliche Voraussetzung der Steuerfreiheit ist, gilt grundsätzlich § 14 DB. Die Besonderheiten der Ausfuhrlieferungen machen jedoch Abweichungen notwendig, die § 26 DB regelt.

2. Lohnveredelungsverkehr für ausländische Rechnung (§ 27 DB)

Während Lieferungen bei der Einfuhr und Ausfuhr nach § 4 Ziffer 2 und 3 weitgehend von der USt befreit sind, ist für sonstige Leistungen keine Steuerfreiheit vorgesehen. Ausnahmen machen lediglich die schon besprochene Befreiung des Umschlagverkehrs in Seehafenplätzen und der Lohnveredelungsverkehr für ausländische Rechnung, der in § 27 DB geregelt wird.

Lohnveredelungsverkehr für ausländische Rechnung liegt vor, wenn ein Gegenstand zur Veredelung im Werklohn für einen außerhalb des Reichsgebietes (Stand 31.12.1937) ansässigen Auftraggeber in das Inland (§ 1 DB) gelangt und nach der Veredelung in das Ausland (§ 1 DB) zurückgelangt.

Der Begriff des außerhalb des Reichsgebietes ansässigen Auftraggebers entspricht dem des ausländischen Abnehmers mit einer Ausnahme: die Auslandsniederlassung oder Organgesellschaft eines im Inland ansässigen Unternehmens kann nicht ausländischer Auftraggeber i.S. des § 27 DB sein. Der Auftrag zur Veredelung muß entweder vom ausländischen Auftraggeber selbst oder in dessen Namen von seinem inländischen Vertreter erteilt werden.

Als Veredelung gilt jede Verarbeitung und Bearbeitung i.S. des § 12 DB. Während früher nur bestimmte Veredelungsvorgänge steuerfrei waren (§ 26 DB 1938), ist ab Juli 1951 jeglicher Lohnveredelungsverkehr für ausländische Rechnung befreit. Die Steuerfreiheit umfaßt das für die Lohnveredelung vereinnahmte Entgelt, den Werklohn, einschließlich der Kosten für verwendete Zutaten und Nebensachen. Anspruch auf die Umsatzsteuervergütungen hat der Veredeler nicht, weil die von ihm bearbeiteten Stoffe nicht der deutschen Umsatzsteuer unterlegen haben, also nicht vorbelastet sind.

3. Ausfuhrhändler- und Ausfuhrvergütung

aa) Allgemeines

Wie in Teil c) dieses Abschnittes noch eingehend erläutert wird, genügt es bei einem Bruttoallphasensystem nicht, nur die reine Ausfuhrlieferung von der USt zu befreien (§ 4 Ziffer 3). Die Ausfuhrware wird vielmehr gem. § 16 UStG noch von den auf Grund früherer Umsätze auf ihr ruhenden Steuerquoten entlastet und zwar

1. von der Steuer für den der Ausfuhr vorangegangenen inländischen Umsatz der Ware oder für ihre etwaige zuvor stattgefundene Einfuhr, gegebenenfalls für beides und
2. von den Steuerquoten, die auf den vorangegangenen inländischen Umsatzakten ihrer Bestandteile, Hilfsstoffe oder deren Einfuhr lasten, gegebenenfalls wieder für beides.

Für den ersten Fall wurde die sogenannte Ausfuhrhändlervergütung geschaffen, die vom Tatbestand der Ausfuhr eines im Inland erworbenen, nicht erzeugten oder in das Inland eingeführten Gegenstandes ausgeht, für den zweiten Fall die Ausfuhrvergütung, die den allgemeinen Tatbestand der Ausfuhr von Gegenständen voraussetzt. Vergütungsberechtigt sind ausschließlich Unternehmer i. S. des § 2 UStG, nicht auch Privatpersonen.

Das Anwendungsbereich des § 16 UStG ist erheblich größer als das des § 4 Ziffer 3. Es umfaßt den gesamten Bereich der Ausfuhr, nicht nur das Gebiet der Ausfuhrlieferung. Vergütungsberechtigt sind demzufolge auch die beiden anderen Ausfuhrtatbestände, die sogenannte "Lieferung zur Verfügung im Ausland" (Warenbewegung über die Grenze in Erfüllung eines Rechtsgeschäftes mit einem Inländer) und das "Verbringen" (Warenbewegung über die Grenze ohne rechtsgeschäftliche Grundlage).

51) Die Ausfuhrhändlervergütung (§ 16 Abs. 1 UStG, §§ 70-76 DB)

Sie steht nur dem Ausfuhrhändler zu. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um einen Groß- oder Einzelhändler handelt. Hat der Exporteur die Ware nicht von einem inländischen Hersteller, sondern von einem Einfuhrhändler erhalten, so wird sie von der Umsatz- und der Ausgleichsteuer, hat er sie selbst eingeführt, von der Ausgleichsteuer befreit.

Die Voraussetzungen für die Beanspruchung der Ausfuhrhändlervergütung enthält § 70 Abs. 1 DB. Die Gewährung der Vergütung ist davon abhängig, daß der Gegenstand in Inland erworben wurde und die Lieferung der auszuführenden Ware an den Exporteur steuerpflichtig war. Der Ausfuhrhändler verliert seinen Anspruch, wenn er vor der Ausfuhr den erworbenen Gegenstand in Inland be- oder verarbeitet. Eine Ausnahme von dieser Vorschrift bilden die besonders zugelassenen Bearbeitungsvorgänge des § 72 DB. Die §§ 74 und 76 DB beschreiben den Umfang des geforderten Nachweises.

Die Bemessungsgrundlage der Ausfuhrhändlervergütung ist nach § 71 DB in der Regel das vereinnahmte und durch Zutschriftenanzeige nachgewiesene Brutto. Hiervon müssen etwaige Kosten für Beförderungen und Versicherungen außerhalb der deutschen Zollgrenze abgezogen werden, desgleichen inländische Ausgangssteuer

und ausländische Einfuhrzölle. Falls in dem vereinnahmten Entgelt die bei der Ausfuhr bis zur Zollgrenze entstandenen Kosten für die Beförderung und Versicherung nicht enthalten sind, dürfen diese hinzugerechnet werden. Als weitere Bemessungsgrundlage kann der Einkaufspreis des Ausfuhrhändlers frei deutsche Zollgrenze genommen werden, wenn die in das Ausland verbrachte oder versendete Ware bis zur Stellung des Vergütungsantrages noch nicht verkauft ist. Für den hier zu behandelnden Fall der reinen Ausfuhrlieferung kommt diese Bemessungsgrundlage nicht in Betracht, da stets ein gültiger Liefervertrag vorliegen muß, Käufer und Kaufpreis also bereits feststehen. Die Vergütungssätze betragen nach § 74 DB 0,25 - 4 % von 92 % des Entgeltes, das sich nach Vornahme der erwähnten Korrekturen ergibt (§ 73 Abs. 1 DB).

ac) Die Ausfuhrvergütung (§ 16 Abs.2 UStG, §§ 77 - 80 DB)

Ihr Sinn ist es, die inländische Ausfuhrware von den schon im Herstellungspreis als Kostenbestandteil enthaltenen Umsatzsteuer- und Ausgleichsteuerquoten zu befreien. Sie steht daher sowohl dem Ausfuhrhändler als auch dem unmittelbar ausführenden Hersteller, Urerzeuger oder Bearbeiter zu. Vergütungsberechtigt ist aber immer nur der, welcher die Ware ausführt.

Voraussetzungen sind gem. § 77 Abs.2 DB, daß die Lieferung des Gegenstandes an den ausführenden Antragsteller nicht schon als Ausfuhrlieferung steuerfrei gewesen ist, daß die Ware nicht nur durch das Inland durchgeführt worden ist (Transithandel) und daß ein buchmäßiger Nachweis über die Voraussetzungen der Ausfuhrvergütung vorliegt. Die §§ 14 und 26 sind sinngemäß anzuwenden.

Die Bemessungsgrundlage ist die gleiche wie bei der Ausfuhrhändlervergütung (§ 78 DB). Ausgangspunkt ist jedoch immer die volle Bemessungsgrundlage, nicht nur 92 % derselben.

Die Ausfuhrvergütung wird in vier Vergütungsstufen gewährt (§ 79 DB). Der Grund für diese verschiedene Stufung ist darin zu sehen, daß die mit dem höchsten Vergütungssatz bedachten Fertigwaren in der Regel mehrere Wirtschaftsstufen durchlaufen, bevor sie exportiert werden. Ihre auszugleichende Belastung ist also größer als die der mit den niedrigeren Vergütungssätzen bedachten

Halbwaren und Rohstoffe. Der Vergütungssatz beträgt in der Vergütungsstufe I 1/2 %, in der Vergütungsstufe II 1 %, in der Vergütungsstufe III 2 %, in der Vergütungsstufe IV 3 %. In welche Vergütungsstufe eine Ausfuhrware im einzelnen gehört, bestimmt die Vergütungsliste zu § 79 DB, die als Anlage 3d der Umsatzsteuereinführungsbestimmungen im Gesetz enthalten ist.

Beide Vergütungen werden nur auf Antrag gewährt. Dieser kann nicht für den einzelnen Fall, sondern nur für einen Vergütungszeitraum (Vierteljahr oder Kalendermonat) innerhalb von 12 Monaten nach dessen Ablauf gestellt werden (8. Änderungs-VO. v. 7.2.1957; BStBl 1957, I S.131).

c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuer-Exportvergünstigungen

1. Die Notwendigkeit der Schaffung von umsatzsteuerlichen Exportförderungsmaßnahmen auf Grund gesamtwirtschaftlicher Überlegungen

Wie bereits ausgeführt wurde, ist es nicht möglich, § 4 Ziffer 3 in seinen Auswirkungen auf den Export allein zu betrachten. Er stellt nur einen Teil derjenigen Maßnahmen des UStG dar, die darauf gerichtet sind, die Belastungen der Ausfuhrware mit inländischen Umsatzsteuerquoten aufzuheben. Ergänzend kommen die beiden Vergütungen hinzu. Erst diese drei Bestimmungen bilden zusammen mit § 21 DB (Lohnveredelungsverkehr für ausl. Rechnung) und Art. I Ziff. 7 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr die Gesamtheit der Exportförderungsmaßnahmen im Rahmen des Umsatzsteuerrechts. Sie sind aufeinander abgestimmt und bedürfen deshalb einer zusammenhängenden Behandlung.

aa) Die Notwendigkeit der Befreiung der direkten Ausfuhr-
lieferung durch § 4 Ziffer 3 UStG ¹⁾

Unsere größten Konkurrenten auf dem Weltmarkt - die USA und Großbritannien mit seinen Dominien - kennen keine USt. Unsere Ausfuhrwaren dagegen sind infolge unseres Bruttoallphasensystems mit den Umsatzsteuerquoten der vorher im Inland getätigten Umsatzakte belastet. Aus diesem Grunde wird durch § 4 Ziffer 3 die direkte Ausfuhrlieferung, d.h. der im steuerrechtlichen Inland zwischen Exporteur und ausländischem Abnehmer stattfindende Umsatzakt von der USt freigestellt. Mit dieser Durchbrechung des Umsatzsteuersystems (§ 1 UStG) wird zwar das unmittelbare Ausfuhrgeschäft von der Steuer befreit, der exportierte Gegenstand bleibt aber immer noch mit denjenigen Umsatzsteuerquoten belastet, die auf den Inlandumsätzen seiner Bestandteile und Hilfsstoffe ruhen. Auch die Ausgleichsteuerbelastung, die auf ehemals eingeführten Exportwaren ruht, wird nicht durch § 4 Ziffer 3 berührt. Hier greift ergänzend § 16 UStG ein.

ab) Die Notwendigkeit der Schaffung von Steuervergütungen ²⁾

a.) Problematik

Der einzig gangbare Weg, um die Exportwaren von der Vorbelastung mit der Umsatz- und Ausgleichsteuer zu befreien, war der, Steuervergütungen einzuführen. Daher hat der Gesetzgeber in § 16 Abs.1 UStG die Ausfuhrhändler-, in § 16 Abs.2 UStG die Ausfuhrvergütung verankert. Bei beiden Vergütungen werden jedoch dem Ausführenden nicht die tatsächlich auf der jeweiligen Exportware lastenden Umsatzsteuer- und Ausgleichsteuerbeträge rückerstattet, sondern Pauschalbeträge.

In unserer weitverzweigten und arbeitsteiligen Volkswirtschaft ist es nicht möglich, für jede Ware den absolut richtigen und unangreifbaren Vergütungsbetrag zu berechnen. Es müssen dabei nicht nur die

1) Backhaus, F., "Eine kritische Betrachtung der exportfördernden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes", Dissertation Frankfurt 1955, S.8
Franke, H., a.a.O., S.48
Popitz-Kloß-Grabower, a.a.O., S.36
Schulze-Teichert, a.a.O., S.25
Siegmond, W., a.a.O., S.30

2) Popitz-Kloß-Grabower, a.a.O., S.37
Franke, H., a.a.O., S.48

vielen Möglichkeiten der Ver- und Bearbeitung und der Zusammensetzung aus importierten oder inländischen Rohstoffen beachtet werden, sondern auch die verschiedenen Verteilungswege und die Konsequenzen, die sich daraus ergeben, daß mehrstufige oder einstufige Unternehmen als Hersteller in Frage kommen können. Die theoretisch gegebene Möglichkeit, die Umsätze eines jeden am Schluß exportierten Gutes oder seiner Bestandteile rückwärts zu verfolgen, um so zu der genauen Umsatzsteuer- und Ausgleichsteuerbelastung zu gelangen, ist in der Praxis nicht durchführbar. Auch ist es nicht möglich, jedem an der Herstellung des Aufuhrgegenstandes beteiligten Unternehmer die auf ihm lastende Quote an USt und Ausgleichsteuer zurückzugewähren. Bei vielen der im Inland hergestellten Waren ist nur ein gewisser Teil für die Ausfuhr, ein anderer für den Inlandsbedarf bestimmt; die Feststellung derjenigen Gegenstände, die für den Export vorgesehen sind, wird um so ungenauer und schwieriger, je früher die Wirtschaftsstufe im Produktionsprozeß liegt.

So blieb nur die Möglichkeit übrig, allein dem Exporthändler oder dem ausführenden Fabrikanten den Anspruch auf Erstattung des Vergütungsbetrages zuzusprechen. Dabei ging der Gesetzgeber von der Annahme aus, daß die inländischen Lieferanten die USt auf den Ausfuhrhändler bzw. den ausführenden Fabrikanten überwälzen.

a₂) Die Notwendigkeit der Schaffung der Ausfuhrhändlervergütung ¹⁾

Die Einführung der Ausfuhrhändlervergütung des § 16 Abs.1 UStG wurde in dem Augenblick notwendig, als, entgegen der Regelung des WUSTG 1916, nicht bloß die Ausfuhr der im Inland erworbenen Waren durch den Exporthändler von der USt befreit wurde, sondern auch die Lieferungen des Fabrikanten und Uerzeugers; es mußte verhindert werden, daß der deutsche Fabrikant die Vermittlung des deutschen Ausfuhrhändlers ausschaltete und direkte Geschäftsbeziehungen ins Ausland vorzog, um die Belastung seiner für den Export bestimmten Ware bei Lieferung an einen deutschen Exporteur (steuerpflichtiger Inlandsumsatz!) zu vermeiden. Zu diesem Zweck

1) Backhaus, F., a.a.O., S.22/23
Popitz-Kloß-Grabower, a.a.O., S.645 ff.

gab der Gesetzgeber dem Ausfuhrhändler, trotz der Steuer, die auf dem Umsatz vom deutschen Fabrikanten an ihn lag, die Möglichkeit, "als Gestehungspreis für die Kalkulation des Auslands-handelspreises von dem gleichen Betrage auszugehen, wie der unmittelbar ausführende Fabrikant oder Großhändler." (Popitz-Kloß-Grabower, a.a.O., S.645).

Durch die Ausfuhrhändlervergütung wird dem Exporteur der Betrag rückerstattet, der als Steuer die Lieferung an ihn verteuert hat. Er kann fest mit dem Wiedereingang dieser Umsatzsteuerquote rechnen und seine Kalkulation danach ausrichten. Durch die Rückerstattung der Ausgleichsteuer wird die Konkurrenzfähigkeit des deutschen Exporteurs auf dem Weltmarkt gegenüber den Ausfuhrhändlern anderer Länder in denjenigen Waren gestärkt, die zunächst aus dem Ausland eingeführt werden müssen und daher in vielen Fällen mit der Ausgleichsteuer vorbelastet sind. Die Ausfuhrhändlervergütung schützt so den Exporthandel vor der drohenden Ausschaltungsgefahr.

a₃) Die Notwendigkeit der Schaffung der Ausfuhrvergütung

Während die Ausfuhrhändlervergütung die Umsatzsteuerquote, die auf der Lieferung des ausgeführten Gegenstandes an den Exporteur ruht, zurückgewähren soll und daher nur dem Exporthändler zusteht, hat die Ausfuhrvergütung des § 16 Abs.2 UStG die allgemeine Aufgabe, in etwa diejenigen Umsatzsteuer- und Ausgleichsteuerquoten rückzugewähren, die auf den Inlandsumsätzen der Exportware und denen ihrer Bestandteile, Zubehörteile und Hilfsstoffe lasten. Gerade diese unkontrollierbaren, in ihrem Gesamtbetrag oft beachtlich hohen Vorbelastungen erschweren die Wettbewerbsfähigkeit unserer Exportwirtschaft erheblich. Besonders fällt dies bei Gütern höherer Ordnung ins Gewicht, die während ihrer Herstellung viele umsatzsteuerpflichtige Phasen durchlaufen müssen. In diesem Fall wird man mit Gewißheit sagen können, daß die Pauschalsumme der Ausfuhrvergütung zu gering ist. Die Ausfuhrvergütung steht jedem zu, der Gegenstände in das Ausland exportiert, also nicht nur dem Ausfuhrhändler, sondern auch dem Hersteller und Urerzeuger (Landwirt).

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß die Ausfuhrvergütung nur selten die genaue Steuerbelastung ausgleichen wird. Sie kann über die Belastung hinausgehen, kann aber auch - und das ist meistens der Fall - hinter ihr zurückbleiben. Sie ist also keine ideale Vergütung. Diese Unvollkommenheit muß aber in Anbetracht der Unmöglichkeit einer exakten Errechnung der Vorbelastung und im Interesse der Verwaltungsvereinfachung in Kauf genommen werden.

2. Die Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Exportförderungsmaßnahmen in einzelwirtschaftlicher Hinsicht

Während bisher die Motive des Gesetzgebers und die gesamtwirtschaftlichen Aspekte der umsatzsteuerlichen Exportvergünstigungen dargestellt wurden, sollen nun die einzelwirtschaftlichen Vorteile untersucht werden.

Im Exportgewerbe ist der Konkurrenzkampf besonders hart. Der einzelne Betrieb konkurriert nicht nur mit anderen inländischen Exportfirmen, sondern muß auf dem Auslandsmarkt zusätzlich seine Kräfte mit den Anbietern des Einfuhrlandes und mit den Exporteuren anderer Länder, die auf demselben Markt auftauchen, messen. Es ist daher selbstverständlich, daß die Kostenrechnung im Exportgewerbe intensiv betrieben wird.

Das Ziel der nun folgenden Untersuchungen wird es vornehmlich sein, die Befreiung von der als Kostenfaktor anerkannten USt und die wie Kostengutschriften wirkenden Umsatzsteuer-Rückvergütungen in ihrer Einflußnahme auf die Kalkulation des Einzelbetriebes und die sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Konsequenzen darzustellen. Da es bei der Frage, welche der Vergütungen zur Anwendung kommt, von Bedeutung ist, ob der sie beanspruchende Unternehmer direkt oder indirekt exportiert, ist es erforderlich, zunächst die im Exportgeschäft üblichen Vertriebsformen darzustellen.

aa) Die im Exportgeschäft üblichen Vertriebsformen¹⁾

Delisch¹⁾ gibt einen Überblick über die am häufigsten vorkommenden Arten. Es sind vor allem folgende drei Typen:

1) Delisch, H., "Die betriebliche Exporttechnik", Hannover 1951, S.9
Hellauer, J., "Handelsverkehrslehre" in "Handelshochschule",
Band I, Berlin-Wien 1929, S.763 ff.
Lohmann, M., "Wandlungen in den Betriebs- und Finanzierungsformen des deutschen Außenhandels", Jena 1938, S.32

1. Der Direktexport, d.h. die Herstellung eines direkten Kontaktes zwischen dem deutschen Erzeuger und dem ausländischen Abnehmer. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Auslandsvertreter oder eine eigene Niederlassung eingeschaltet wird.
2. Der indirekte Export, d.h. die Ausfuhr über einen Exporthändler. Hier bleibt der eigentliche Empfänger, häufig sogar das Empfangsland, unbekannt.
3. Der Gemeinschaftsexport, d.h. die Ausfuhr auf der Grundlage einer von mehreren Unternehmungen gebildeten Exportgemeinschaft.

Diese Vertriebsformen kommen einzeln wie auch nebeneinander vor. So lassen häufig Unternehmer ihren Export nach Übersee ausschließlich über besondere Exporthäuser laufen, führen dagegen ihre Ausfuhr nach Europa in eigener Regie. Betrachten wir die angeführten drei Möglichkeiten etwas genauer:

a.) Der Direktexport

Viele große und mittlere Unternehmen, die einen bedeutenden Teil ihrer Produkte auf dem internationalen Markt absetzen, unterhalten eine eigene Exportabteilung, die - unter Ausschaltung inländischer Exporthändler - direkte Beziehungen zu den ausländischen Abnehmern herstellt. Der Vorteil dieses Direktexportes besteht darin, daß der Unternehmer jede Chance sofort wahrnehmen und außerdem die eigene Persönlichkeit zur Intensivierung der Beziehungen zum ausländischen Kunden einsetzen kann. Dem steht der Nachteil gegenüber, daß alle Risiken und Belastungen auf dem ausführenden Unternehmen liegen bleiben.

Wie schon angedeutet wurde, sind die wirtschaftliche Situation und vor allem die Entfernung des Absatzgebietes dafür entscheidend, ob ein Unternehmen sich zum Direktexport oder für die Einschaltung eines Exporteurs entschließt. Hellauer ¹⁾ unterscheidet dabei drei Zonen: Die erste wird durch die Länder Westeuropas und die zugänglichen Staaten Osteuropas gebildet. In diese Ge-

1) Hellauer, J., a.a.O., S.748

bierte exportiert der deutsche Hersteller in der Regel ohne Exporthändler, weil der Absatz dort kaum größere Schwierigkeiten bereitet als im Inland.

Die zweite Zone besteht aus den Ländern Nord- und Südeuropas sowie den USA. Auch in diese Gebiete wird noch der Direktexport betrieben, daneben spielt aber die Ausfuhr über den deutschen Exporteur schon eine bedeutende Rolle. Die dritte Zone umfaßt die sogenannten Überseegebiete. Hier herrscht eindeutig der indirekte Export über einen Ausfuhrhändler vor, denn diese Art des Exportgeschäftes kann nur dann von einem Industrieunternehmen selbständig mit erträglichen Risiken betrieben werden, wenn der Absatz solche Ausmaße erreicht hat, daß sich eine kostspielige Absatzorganisation rentiert.

a₂) Der indirekte Export

Für die vielen deutschen Unternehmen, die nicht den direkten Exportweg einschlagen können, steht die Hilfeleistung des deutschen Ausfuhrhandels bereit. Der Vorteil dieses indirekten Exportweges besteht für den Hersteller darin, daß der Exporthandel in der Regel für eigene Rechnung kauft und damit das Absatzrisiko übernimmt. Das Geschäft wird für den Produzenten gleichsam zu einem Binnenumsatz. Hinzu kommt die Tatsache, daß der Hersteller den Gegenwert seiner Ware meist schon gegen Aushändigung der Papiere im Verschiffungshafen ausgehändigt erhält, also regelmäßig wesentlich früher als bei einem Direktexportgeschäft. Als Nachteil fällt dagegen ins Gewicht, daß der Fabrikant keinerlei Einfluß mehr auf den endgültigen Absatz seiner Erzeugnisse hat, daß er also nicht weiß, zu welchem Preis und an wen seine Waren geliefert werden.

Die Träger des indirekten Exportes sind der "All-round-Exporteur", der mit allen Gegenständen handelt, vom Staubsauger bis zur Anbauküche und der Sortiments- oder Fachexporteur, der lediglich mit ganz bestimmten Waren oder Warengruppen Handel treibt. Der "All-round-Exporteur", vor allem der in den Seehäfen ansässige, hat sich meist auf gewisse Handelsrichtungen spezialisiert; er betreibt etwa das Ostasien-, Südamerika- oder Afrikageschäft. Auf diesem Gebiet ist er Spezialist. Er unterhält langjährige, intensive Geschäftsverbindungen zu diesem Land und kennt die dortigen

Handelsbräuche und sonstigen Gepflogenheiten genau. Da er in der Regel mit allen Waren handelt, verfügt er über den Umsatz, der notwendig ist, um diese Art des Exportes rentabel zu gestalten.

a₃) Der Gemeinschaftsexport

Diese Art des Vertriebes kommt für kleinere und mittlere Industrie- und Handwerksbetriebe in Frage, die gleiche oder ähnliche Exportinteressen aber nicht die nötigen Mittel für eine eigene leistungsfähige Exportabteilung haben. Die Rechtsform der Ausfuhrgemeinschaft kann je nach dem Zweck und dem Grad der angestrebten Bindung verschieden sein (GmbH, Genossenschaft etc.). Ihre Tätigkeit kann sich darauf beschränken, daß sie nur die Vorarbeiten leistet, d.h. Marktstudien treibt, Reisen durchführt, die Werbung ins Rollen bringt, während das Angebot und die Durchführung der Aufträge durch die Mitglieder selbst erfolgt; sie kann aber auch die gesamte Exportarbeit übernehmen. Form, Aufbau und Arbeitsweise der Gemeinschaft sind also sehr wandlungsfähig und können den jeweiligen Erfordernissen leicht angepaßt werden.

ab) Die Einwirkung der umsatzsteuerlichen Förderungsmaßnahmen auf die Kostenrechnung und Kalkulation des exportierenden Einzelbetriebes und ihre wirtschaftliche Bedeutung

a₁) Die Umsatzsteuer in der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung ¹⁾

Der Kostencharakter der USt wird von Wissenschaft, Rechtsprechung, Steuerrecht und Kostenrechnungsvorschriften (LSP) einhellig anerkannt. Die USt steht in ursächlichem Zusammenhang mit einer lebenswichtigen Betriebsfunktion, dem Vertrieb. Ohne Steuerentrichtung kann kein legaler Warenumsatz erfolgen. Die USt fällt also unter die Definition der Kosten als der "wertmäßige, betriebsnotwendige Normalverbrauch an Gütern und Leistungen zur Erstellung des Betriebsproduktes" (Mellerowicz, a.a.O., S.6).

Die Kosten, die ein Betrieb zur Leistungserstellung aufwendet, gliedern sich ihrem Ursprung nach in Arbeits-, Material-, Kapital-,

1) Mellerowicz, K., "Kosten und Kostenrechnung", Band I, Berlin 1957

Fremdleistungskosten und Kosten der menschlichen Gesellschaft. Die USt rechnet neben der Vermögenssteuern und den übrigen Verkehrssteuern zu der letzten Kostenart. Eine andere Einteilung gliedert die Kosten nach ihren sie verursachenden betrieblichen Funktionen. Dabei unterscheidet man Kosten der Beschaffung, der Fertigung, des Vertriebs, der **Leitung und Verwaltung**. Da die USt auf das engste mit der Produktionsrealisierung, d.h. dem Umsatz der produzierten Güter und Leistungen verknüpft ist, gehört sie in den Funktions- und Kostenbereich "Vertrieb". Da sie der einzelnen Leistung direkt zugerechnet werden kann, zählt man sie neben Ausgangsfracht und Umsatzprovision zu den Sondereinzelkosten des Vertriebs. (Einzelkosten sind der Leistungseinheit unmittelbar, Gemeinkosten nur mittelbar, d.h. mittels eines Schlüsselungsverfahrens zuzurechnen).

Ein weiteres Einteilungsmerkmal der Kosten ist ihr Verhalten bei verschiedenen Beschäftigungsgraden. Man unterscheidet fixe Kosten, die in absolut fixe und relativ fixe aufgegliedert werden können, und veränderliche Kosten, die in proportionale und unterproportionale Kosten zerfallen. Die USt gehört zu den proportionalen Kosten, weil die zu entrichtende Umsatzsteuerquote entsprechend dem Ansteigen und Absinken der Produktionsrealisierung steigt und fällt.

Es ist nicht die Aufgabe dieser Ausführungen, die Rolle der USt in der Periodenrechnung, Betriebsabrechnung, Kostenträgerrechnung etc. zu untersuchen. Im folgenden soll vielmehr die Wirkung gezeigt werden, welche die Umsatzsteuerfreiheit gem. § 4 Ziffer 3 und die beiden Rückvergütungen auf die Kalkulation für Zwecke der Preisbildung ausübt.

a₂) Einwirkungen auf den direkt exportierenden Betrieb

aaa) Allgemeines

Jedes wirtschaftliche Unternehmen wird von zwei Seiten her von der USt berührt. Dies ist deutlich sichtbar auf der Vertriebsseite, denn jeder vom Betrieb gegen Entgelt ausgeführte Umsatzakt löst die Umsatzbesteuerung aus. Schwerer erkennbar ist die Belastung auf der Beschaffungsseite; auf allen Vorleistungen, die der je-

weilige Betrieb von fremden Unternehmungen zur Erstellung der eigenen Leistung in Anspruch nehmen muß (Transportleistungen, Rohstoffe, Hilfsstoffe etc.), ruhen in der Regel schon eine oder mehrere Umsatzsteuerquoten.

Ob sich dieser zweiseitige Kostenanfall als Preiselement niederschlagen wird, hängt von der Überwälzung der USt ab. Gelingt es dem Vormann, die auf seinem Umsatzakt ruhende Steuerlast im Preis auf den Nachmann abzuwälzen, so erhöhen sich bei diesem je nach der Natur der bezogenen Leistung die Material- oder Fremdleistungskosten um denselben Betrag. (Die zu den Kosten der menschlichen Gesellschaft rechnende USt hat sich beim wirtschaftlichen Nachmann in anderen Kostenarten versteckt). Gelingt es dem Nachmann gleichfalls, die USt auf seinen Leistungsempfänger abzuwälzen, so deckt der erzielte Preis neben den übrigen Kosten sowohl die versteckte als auch die erkennbare Umsatzsteuerquote. Es ist aber auch der andere Fall denkbar, daß wohl der Vormann die auf seinen Leistungen ruhende USt im Preis überwälzen kann, daß aber der so belastete Unternehmer die durch seinen Umsatzakt neu entstehende USt - die auf Grund unseres Bruttoallphasensystems nun schon Steuer von der Steuer ist - nicht an seinen Abnehmer weiterzugeben vermag. Hier bleibt die Umsatzsteuerquote im Preise ungedeckt und schmälert den Gewinn. Um dem deutschen Exporteur in dieser Situation zu helfen, gewährt ihm der Gesetzgeber Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Ziffer 3 UStG und die Ausfuhrvergütungen.

Nach der Definition der Kosten als wertmäßiger, betriebsnotwendiger Normalverbrauch an Gütern und Leistungen zur Erstellung des Betriebsproduktes liegt kein Kostencharakter vor, wenn ein Güterverbrauch nicht der betrieblichen Leistungserstellung dient oder wenn es sich nur um einmaligen oder zufälligen Güterverzehr handelt. Das bedeutet für den auf dem Inlandsmarkt tätigen Unternehmer, daß die USt als Kostenfaktor in die Selbstkostenrechnung einzubeziehen ist, da sie der Leistungserstellung dient und nicht einmalig oder zufällig anfällt. Beim Exporteur dagegen findet die stetig mit einer direkten Ausfuhrlieferung verknüpfte Umsatzsteuerfreiheit und Ausfuhrvergütung in der Kalkulation ebenfalls ihren Niederschlag. Er zeigt sich bei der Umsatzsteuerfreiheit, d.h. dem ständigen, nicht nur einmaligen oder zufälligen Aussetzen der

Steuerpflicht, in einem Nichtansatz der USt in der Kalkulation und bei der Ausfuhrvergütung, d.h. der ständig anfallenden, nicht nur einmaligen oder zufälligen Kostenerstattung für eine direkte Exportlieferung, im Absetzen des Erstattungsbetrages innerhalb der Kalkulation.

Die von sonst gleichen Voraussetzungen ausgehenden Kalkulationen eines für den Binnenmarkt produzierenden Fabrikanten und eines direkt exportierenden Unternehmers unterscheiden sich also darin, daß dieser seine Kalkulation um den durch die Umsatzsteuerfreiheit entstehenden Betrag und die auf Grund der Ausfuhrvergütung zu beanspruchende Kostenerstattung kürzen kann. Haben beide Unternehmer ihre Kalkulation zum Zwecke der Preisstellung auf Grund ihrer individuellen Kostenstruktur aufgestellt, so kann also der direkt exportierende Unternehmer einen um die beiden genannten Posten niedrigeren Angebotspreis kalkulieren.

Diese Wirkung behalten Umsatzsteuerfreiheit und Ausfuhrvergütung auch dann, wenn es sich nicht um die Kalkulation des Angebotspreises, sondern um eine Kalkulation der Preisuntergrenze oder Kalkulation des Nachfragepreises seitens des Produzenten handelt.¹⁾ Im Falle der Kalkulation der Preisuntergrenze sind die erzielbaren Preise bekannt. Es handelt sich dabei in der Regel um Waren, die völlig vergleichbar und vertretbar sind und mitunter an der Börse gehandelt werden oder um standardisierte Massengüter, die z.B. einen bestimmten Substanzgehalt haben. Es interessiert also nicht der Angebotspreis, sondern die Feststellung der Preisuntergrenze. Diese gibt Auskunft darüber, ob der zu erzielende Marktpreis die gesamten Kosten des betreffenden Artikels deckt oder nur Teile desselben. Am obigen Beispiel betrachtet, schneidet der exportierende Unternehmer wiederum besser ab, als der den Inlandsmarkt beliefernde Fabrikant, weil seine Preisuntergrenze durch die Kürzung der Gesamtkosten um die Umsatzsteuerquote und die Rückvergütung herabgesetzt wird und die Möglichkeit der Kostendeckung oder Gewinnerzielung vergrößert wird.

Ähnlich ist die Wirkung bei der Kalkulation des Nachfragepreises durch den Produzenten. Ausgangspunkt ist der bekannte erzielbare

1) Mellerowicz, K., "Kosten und Kostenrechnung", Band II/1, Berlin 1958, S.56

Preis des Fertigproduktes. Von diesen wird auf die aufwendbaren Preise für die einzelnen Kostenelemente (Material, Löhne etc.) geschlossen. Auch hier ist die Lage des Exportierenden günstiger, vorausgesetzt, daß der zu erzielende Preis auf dem Inlands- und Auslandsmarkt der gleiche ist, denn er braucht bei Empfang des zu erzielenden Preises keine USt zu zahlen und erhält eine entsprechende Kostenerstattung. Um diese Beträge ist er beim Einkauf des Materials, der Hilfsstoffe und beim Einsatz von Facharbeitern gegenüber dem Unternehmer auf dem Inlandsmarkt im Vorteil. Er könnte bei Erzielung derselben Gewinnspanne die Qualität seiner Erzeugnisse verbessern oder aber bei Bezahlung derselben Nachfragepreise eine um die Umsatzsteuer- und Rückvergütungsquote höhere Gewinnspanne erzielen.

Sinn der Gegenüberstellung des exportierenden und des den Inlandsmarkt beliefernden Unternehmers war es, die durch die beiden Kürzungsposten eintretende Veränderung der Kalkulation plastisch hervortreten zu lassen. Nun konkurriert aber unser deutscher Exporteur nicht mit seinem durch die USt belasteten binnenländischen Kollegen, sondern mit ausländischen Unternehmern, die überhaupt keine oder nur eine geringere USt kennen und demzufolge auch ihre Angebotspreise niedriger ansetzen können. Deshalb bedeutet die Gewährung der Umsatzsteuerfreiheit und der Ausfuhrvergütungen keinen Vorteil für den deutschen Exporteur, sondern stellt ihn lediglich hinsichtlich der Umsatzsteuerbelastung den ausländischen Konkurrenten gleich.

bbb) Einzelfälle

Der günstige Einfluß der Umsatzsteuerfreiheit und der Ausfuhrvergütung auf die Preisbildung eines direkt exportierenden Unternehmens wird wesentlich verstärkt, wenn eine andere, im Wesen unseres Bruttoallphasensystems begründete Umsatzsteuerwirkung hinzutritt.

Wie im einleitenden Abschnitt ausgeführt wurde, begünstigt unser Umsatzsteuersystem Konzentrationstendenzen, weil die Steuerlast, die auf einem Erzeugnis ruht, um so geringer wird, je mehr für die Herstellung dieses Produktes notwendige Fertigungsstufen in einem Unternehmen vereinigt sind. Diese Tendenzen sind in der letzten Zeit durch verschiedene Maßnahmen des Gesetzgebers gefördert worden. Mit der Außerkraftsetzung des Kontrollratgesetzes Nr. 15

gilt seit dem 1. April 1958 wieder die umsatzsteuerrechtliche Organschaft. Das heißt, daß alle zwischen der Mutter- und Tochtergesellschaft eines Konzerns vorgenommenen Transaktionen nicht mehr der USt unterworfen sind. Ferner sind durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichtes vom 5.3.1958 die zusätzliche USt für mehrstufige Wirtschaftsbetriebe und die dazu in den §§ 8 und 18 des UStG enthaltenen Ermächtigungsvorschriften wegen Verfassungswidrigkeit für nichtig erklärt worden. Beide Maßnahmen tragen dazu bei, daß die auf Grund der Kumulativwirkung anschwellenden Umsatzsteuerbelastungen bei mehrstufigen Fertigungsvorgängen in vielen Fällen fortfallen.

In Hinblick auf den Export kann allgemein gesagt werden, daß ein direkt ausführendes Unternehmen, das mehrere Produktionsstufen in sich vereinigt, den Wettbewerb mit dem Ausland unter wesentlich günstigeren Bedingungen antreten kann, als eine Konkurrenzfirma, deren Ausführprodukte zuvor viele fremde Zulieferbetriebe durchlaufen mußten. Während im ersten Fall die gewährte Ausfuhrvergütung die tatsächliche Umsatzsteuerbelastung in etwa ausgleicht, reicht dieselbe Vergütung im zweiten Falle aller Wahrscheinlichkeit nach nicht zur Deckung der durch die zahlreichen Umsatzvorgänge angefallenen Umsatzsteuerquoten aus.

In diesem Zusammenhang weist Backhaus ¹⁾ in seiner Dissertation auf folgenden Fall hin: Ein Unternehmen kann derart konzentriert sein, daß es alle Entwicklungsstufen umfaßt, die eine Ware von der Urerzeugung der Rohstoffe bis zum Export des Fertigfabrikates durchlaufen muß. Dann findet eine Umsatzbesteuerung durch inländische Zwischenumsätze überhaupt nicht mehr statt. Dennoch kann diese Unternehmung im Falle der Ausfuhr neben der Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Ziffer 3 die Ausfuhrvergütung des § 16 Abs.2 UStG beanspruchen. Hier wird der Zweck der Vergütung, nämlich solche Umsatzsteuerquoten zu erstatten, die infolge vorausgegangener Inlandsumsätze auf dem betreffenden Artikel ruhen, nicht erfüllt. Trotzdem darf diesem Unternehmen nach den Durchführungsbestimmungen die Rückvergütung nicht versagt werden. Das Finanzamt kann bei Gewährung eines Vergütungsantrages nicht das Vorliegen von entsprechenden Belastungen, sondern lediglich das Vorhandensein

1) Backhaus, F., a.a.O., S.55/56

der erforderlichen Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung prüfen. Diese unverdiente Kostenerstattung stellt einen zusätzlichen Gewinn dar.

a₃) Einwirkungen auf den Träger des indirekten Exportes

Die Kalkulation eines direkt exportierenden Herstellunternehmens unterscheidet sich in wesentlichen Punkten von der eines Export-handelshauses. Während bei jenem die Kalkulation des Fertigproduktes im Mittelpunkt steht und die durch den Export bedingten Kosten innerhalb des Kalkulationsschemas nur ein Anhängsel bilden, zeigt die Kalkulation eines Exporthauses den für den Handel typischen Aufbau: es wird ausgegangen vom Fakturenbetrag, ferner werden Posten wie Mengenrabatt, Skonto, Handlungskosten etc. berücksichtigt; während im Falle des Direktexportes nur die Umsatzsteuerquote und die Ausfuhrvergütung innerhalb der Kalkulation abgesetzt werden dürfen, kann das Exporthandelsunternehmen zusätzlich noch die Ausfuhrhändlervergütung als Kostengutschrift berücksichtigen.

Mellerowicz ¹⁾ bringt folgendes allgemeine Exporthandel-Kalkulationsschema:

1) Mellerowicz, K., "Kosten und Kostenrechnung", Bd.II/2
Berlin 1958, S.370/371

"Cifi benannter Hafen incl. Dokumente"

Fakturenbetrag

- Mengenrabatt

- Exportrabatt

Zieleinkaufspreis

- Skonto

Bareinkaufspreis

+ Verpackung

Kostenwert ab Werk, verpackt

+ Kosten ab Werk bis Überseehafen

+ Rollgeld zur Abgangsstation

+ Bahnfracht

Kostenwert Ankunft Überseehafen

+ Kosten bis fob

Ausfuhr-Zollabfertigung

Lagergeld

Kai-Umschlaggebühr

Hafensonderleistungen

Kosten Seehafenspediteur

Kostenwert bis "fob Überseehafen"

+ Seefracht

+ Seeversicherung

+ Ausfuhrgarantie

Kostenwert bis "cif Ankunfthafen"

+ Kosten für Dokumente

Formularkosten

Beglaubigungsgebühren

Kostenwert bis "cif Ankunfthafen" incl. Dokumente

+ Finanzierungskosten

Bankspesen

Discont

Kostenwert bis "cifi Ankunfthafen incl. Dokumente"

+ Handlungskosten des Exporteurs

- (Ausfuhrvergütung und Ausfuhrhändlervergütung)

Zielverkaufswert "cifi Ankunfthafen incl. Dokumente"

Da der Exporthändler fest mit dem Eingang der beiden Vergütungen rechnen kann, verzichtet er in der Regel auf den Ansatz eines gesonderten Gewinnaufschlages in der Kalkulation und ersetzt ihn durch die Ausfuhr- und Ausfuhrhändlervergütung mit ungefähr 7 % des Einstandswertes. Ob ausgewiesen oder nicht, in jedem Fall ist die Wirkung der beiden Kostenerstattungen (in Verbindung mit der Umsatzsteuerfreiheit) auf die Kalkulation des Verkaufspreises die gleiche: die geringeren Kosten gestatten den Ansatz eines niedrigeren Preises.

Welche Bedeutung hat dieser Vorgang? Die Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Ziffer 3 und die beiden Vergütungen machen den Ausfuhrhändler gegenüber den ausländischen Konkurrenten wettbewerbsfähig. Sofern der ausländische Anbieter bei sonst gleichen Gestehungskosten nur infolge völliger Umsatzsteuerfreiheit oder geringerer Umsatzsteuerbelastung gegenüber einem deutschen Exporteur im Vorteil ist, wird dieser durch die drei Begünstigungen in etwa ausgeglichen. Die dreifache Entlastung, vor allem die nur ihm zustehende Ausfuhrhändlervergütung der 0,25 bis 4 % von 92 % des Entgeltes, versetzen den Exporthändler zum anderen in die Lage, bei der Bildung des Verkaufspreises von der gleichen Kostenbasis auszugehen wie der direkt exportierende deutsche Hersteller.

Für den ausländischen Abnehmer ist es unter dem Gesichtspunkt der Umsatzsteuerverteuerung nun gleichgültig, ob er unmittelbar beim deutschen Produzenten oder bei einem Exporthändler kauft. Auch für den deutschen Hersteller ist kein Anlaß mehr vorhanden, nur aus Gründen der Umsatzsteuereinsparung den Exporthandel zu überspringen und das risikoreiche Ausfuhrgeschäft selbst in die Hand zu nehmen. Er kann, ohne befürchten zu müssen, daß seine Waren unnötig verteuert werden, die auf dem Zwischenumsatz lastende USt auf den Exporthändler abwälzen, weil dieser die Summe auf jeden Fall zurückerhält.

Je nach dem Stand der Konjunkturlage kann sich die Ausfuhrhändlervergütung verschieden auswirken. Bei guter Konjunkturlage, bei der i.S. des Gesetzgebers die auf den einzelnen Inlandsumsätzen ruhenden Umsatzsteuerquoten vom Vormann auf den wirtschaftlichen Nachmann überwältzt werden, also auch der Produzent seinen Preis inklusive USt stellt, ist die Ausfuhrhändlervergütung der vorge-

sehene Ausgleich für die Belastung des letzten Umsatzaktes. Sie annulliert diese gleichsam. Wenn dagegen die Erzeuger infolge Absatzkrisen, Auftreten preisgünstigerer Konkurrenz etc. die wirtschaftlich Schwächeren sind, kann, wie Popitz ¹⁾ ausführt, der Ausfuhrhändler den ihm von ausländischen Importeuren vorgeschriebenen Preis dem deutschen Hersteller aufzwingen, d.h. diesem den Einkaufspreis limitieren, indem er für sich eine angemessene Verdienstspanne einkalkuliert. Liefert ihm der deutsche Produzent nicht zu diesem Preis, so kauft er im Ausland. In dieser Lage kann der Fabrikant häufig die Umsatzsteuerquote, die auf den Umsatzakt an den Ausfuhrhändler entfällt, nicht in den Preis einkalkulieren. Er trägt also die Steuer, während dem Ausfuhrhändler die Vergütung als Sonderverdienst zufällt.

a₄) Einwirkungen auf die Exportgemeinschaft

aaa) Steuerrechtliche Einordnung ²⁾

Die gemeinsame Ausfuhr mehrerer selbständiger Unternehmer kann so aufgebaut sein, daß

- a) die Gemeinschaft lediglich vorbereitende Arbeiten ausführt (z.B. Reisen, Werbung etc.) und die Durchführung der Exportaufträge den einzelnen Mitgliedern überlassen bleibt und daß
- b) die Ausfuhrgemeinschaft die gesamte Exportarbeit übernimmt, d.h. nur sie als Lieferant auf dem Auslandsmarkt in Erscheinung tritt. Die unternehmerische Tätigkeit der einzelnen Mitglieder im Inland wird dagegen nicht von dem Zusammenschluß zur Ausfuhrgemeinschaft berührt.

Steuerrechtlich handelt es sich in beiden Fällen um reine Interessengemeinschaften, die nur einigen gemeinsamen Belangen dienen und die gewerbliche Selbständigkeit des einzelnen Unternehmers trotz gewisser Bindungen und Beschränkungen unberührt lassen (RPH v. 12.6.1936; VA 613/35; RStBl 36,1164).

Dennoch besteht zwischen ihnen ein wesentlicher Unterschied, der sich umsatzsteuerrechtlich und demzufolge auch wirtschaftlich auswirkt. Im Falle der lediglich vorbereitenden Arbeitsweise der

1) Popitz-Kloß-Grabower, a.a.O., S.646

2) Sölch-Ringleb, "Kommentar zum Umsatzsteuergesetz", München 1957, S.129

Ausfuhrgemeinschaft besitzen nur die einzelnen Unternehmer des Zusammenschlusses die Unternehmereigenschaft, nicht dagegen auch die Gemeinschaft selbst. Zwischen dieser und den Mitgliedsunternehmen kann es also keine Umsatztätigkeit geben.

Im zweiten Falle - die Exportgemeinschaft tritt auf dem Auslandsmarkt als alleiniger Lieferant auf - behalten die einzelnen Mitglieder ebenfalls ihre Unternehmereigenschaft, neben sie tritt jedoch als weiterer Unternehmer die Gemeinschaft. Es handelt sich also um eine Interessengemeinschaft mit Unternehmereigenschaft. Hier sind Umsätze zwischen den Mitgliedern und der Gemeinschaft möglich, da beide die Unternehmereigenschaft haben. Damit vermehrt sich die Zahl der mit der USt belasteten Vorgänge, denn steuerrechtlich betrachtet wird die Ware zunächst von den Mitgliedern an die Exportgemeinschaft und dann von dieser an die ausländischen Abnehmer geliefert.

bbb) Wirtschaftliche Auswirkungen

Die Konstruktion einer Ausfuhrgemeinschaft ist nach den bisherigen Ausführungen dafür ausschlaggebend, in welchem Umfange die von ihr getätigten Exportumsätze der USt unterliegen, bzw. von ihr befreit sind, und welche Vergütung beansprucht werden kann. Erledigt die Ausfuhrgemeinschaft ausschließlich vorbereitende Arbeiten, bleibt aber die Durchführung der eigentlichen Exportlieferung den angeschlossenen Unternehmern selbst überlassen, so ist der Sachverhalt umsatzsteuerrechtlich wie beim Direktexport zu beurteilen. Mangels Unternehmereigenschaft tritt nicht die Exportgemeinschaft, sondern das einzelne Mitglied zu den ausländischen Abnehmern in Rechtsbeziehungen. Dieses tätigt also die vom Gesetzgeber doppelt begünstigte Exportlieferung und kann daher in seiner Selbstkostenrechnung zum Zwecke der Preisbildung einmal auf den Ansatz des Umsatzsteuerbetrages verzichten, zum anderen auch die Ausfuhrvergütung absetzen.

Bestehen bei dieser Art der Ausfuhrgemeinschaft umsatzsteuerliche Parallelen zum Direktexport, so ist bei der "Exportgemeinschaft mit Unternehmereigenschaft" Ähnlichkeit mit der Besteuerung der Vertriebsform des indirekten Exportes vorhanden. Hier tritt nicht der einzelne Unternehmer mit dem ausländischen Käufer in Verbindung, sondern die mit der Unternehmereigenschaft ausgestattete Export-

gemeinschaft. Umsatzsteuerrechtlich entspricht die Kette "Hersteller - Ausfuhrgemeinschaft - ausländischer Abnehmer" der bereits besprochenen Kette "Hersteller - Exporthändler - ausländischer Abnehmer", d.h. daß einmal der Umsatzvorgang zwischen Mitgliedunternehmen und Gemeinschaft steuerpflichtig, daß zum anderen die Exportlieferung der Ausfuhrgemeinschaft an den Ausländer umsatzsteuerfrei ist und diese nicht nur die Ausfuhr- sondern auch die Ausfuhrhändlervergütung beanspruchen kann.

Werden die in den beiden Ketten sich entsprechenden Glieder Ausfuhrgemeinschaft - Exporthändler einerseits und Gemeinschaftsmitglied - indirekt exportierender Hersteller andererseits von der umsatzsteuerlichen Exportförderung wirklich gleichmäßig getroffen? Während diese Frage für die Exportgemeinschaft und den Exporthändler bejaht werden kann, ist die Stellung des einzelnen Gemeinschaftsmitgliedes wesentlich günstiger als die des ihm entsprechenden indirekt über ein Exporthaus ausführenden Unternehmers. Dieser hat, da er mit seiner Lieferung an den selbständigen Exporthändler einen steuerpflichtigen Inlandsumsatz ausführt, lediglich die Möglichkeit, die hierauf ruhende Umsatzsteuerquote im Preis auf den Nachmann abzuwälzen; da aber nicht er der Exportierende ist, erhält er keinerlei Vergütungen für etwaige Vorbelastungen der von ihm bezogenen Rohstoffe und Fremdleistungen. Allein Begünstigter ist also in diesem Falle der Exporthändler, der für seine anschließende Ausfuhrlieferung die Umsatzsteuerfreiheit, Ausfuhr- und Ausfuhrhändlervergütung beanspruchen kann, letztere selbst dann, wenn der vorgeschaltete Lieferant nicht in der Lage war, die auf seiner Leistung ruhende Steuerlast im Preis weiterzugeben.

Während für den selbständigen Exporthändler keinerlei Veranlassung besteht, die ihm gewährten Vergünstigungen mit seinen Vormännern zu teilen, ist das bei der Exportgemeinschaft anders. Diese ist wohl umsatzsteuerrechtlich, nicht aber wirtschaftlich gesehen, eine für sich allein bestehende Person. Sie ist ausschließlich dazu geschaffen, die Belange und Absichten der in ihr zusammengeschlossenen Mitglieder zu fördern. Daher profitieren alle beteiligten Unternehmer von der zwar nicht ihnen direkt zustehenden, aber der Ausfuhrgemeinschaft gewährten Umsatzsteuerfreiheit,

Ausfuhr- und Ausfuhrhändlervergütung. Dies kann so weit gehen, daß jedes Mitglied die auf seine Lieferungen entfallenden Rückvergütungen zugeteilt erhält und somit praktisch einem Exporthändler gleichgestellt ist. Möglich ist auch, daß die der Gemeinschaft zufließenden Vergütungsbeträge dazu benutzt werden, um die Preise derjenigen Exportartikel zu stützen, deren Fertigung besonders kostspielig und deren Gewinnspanne demzufolge äußerst gering ist. In der Regel vertreibt eine Ausfuhrgemeinschaft nämlich nicht nur einen Artikel, sondern häufig komplementäre Produkte, z.B. Schrauben und Muttern, Nieten und Nägel, Fotoapparate und Fotozubehör etc.

Alles in allem wirken sich die umsatzsteuerlichen Exportförderungsmaßnahmen günstig auf die in der Regel aus kleinen und mittleren Unternehmen gebildeten Zusammenschlüssen aus und tragen in Verbindung mit den sonstigen Vorteilen einer solchen Gemeinschaft (Senkung der Gestehungskosten mittels Mengen- und Treuerabatte durch Einkauf im Großen, gemeinsame Werbung, gemeinsame Vertreter, Einsparungen an Fracht-, Zoll-, Verpackungs- und Versicherungskosten, größere Krisenfestigkeit, bessere Kapitaldisposition durch Konzentration vieler kleiner Kapitalien, größere Marktorientiertheit etc.) dazu bei, daß auch kapitalarme Betriebe erfolgreich am internationalen Wettbewerb teilnehmen können.

IV. Von den unter § 1 UStG fallenden Umsätzen sind

gem. § 4 Ziffer 4 steuerfrei:

"die Lieferungen notwendiger Rohstoffe und Halberzeugnisse im Großhandel, soweit der Unternehmer die Gegenstände erworben, sie weder bearbeitet noch verarbeitet und die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit buchmäßig nachgewiesen hat. Die Bundesregierung bestimmt die Gegenstände und kann gewisse Bearbeitungen und Verarbeitungen zulassen. Setzt der Unternehmer Gegenstände auch außerhalb des Großhandels um, so tritt die Steuerfreiheit für die Lieferungen im Großhandel nur dann ein, wenn im letzten vorangegangenen Kalenderjahr entweder

- a) die Lieferungen im Einzelhandel nicht mehr als fünfundsiebzig vom Hundert des Gesamtumsatzes nach § 1 Ziffer 1 und 2 betragen oder
- b) die Lieferungen im Großhandel eine Million DM überschritten haben."

a) Die Bedeutung des Großhandels und die Gefahr seiner Ausschaltung ¹⁾

1. Die Bedeutung des Großhandels für die Volkswirtschaft

Die Bedeutung des Großhandels liegt in den Funktionen, die er in einer arbeitsteiligen, großräumigen, spezialisierten Marktwirtschaft ausübt. Nach Müßig und Braun sind dies die Vermittlungsfunktion, die Preisausgleichsfunktion, die Warenfunktion, die Kreditfunktion und die Markterschließungsfunktion.

aa) Die Vermittlungs- oder Zeitüberbrückungsfunktion

Sie ist die Hauptaufgabe des Großhandels und besteht in dem räumlichen und zeitlichen Ausgleich von Angebot und Nachfrage.

-
- 1) Braun, G., "Die betriebswirtschaftliche Problematik der Umsatzsteuer", Dissertation Frankfurt 1955, S.15 ff.
 - Müßig, R., "Die ökonomische Funktion des Handels", Dissertation Heidelberg 1934, S.37 ff.
 - v. Sellner, E., "Kennzeichen der Leistung", Berlin 1938, S.40 ff.

Der Ausgleich geschieht räumlich durch Kauf und Verkauf auf den verschiedenen Märkten und zeitlich dadurch, daß der Großhandel Ware auf Lager nimmt und sie für die Zeit gesteigerter Nachfrage aufspart. So wird eine Angleichung der Erzeugungsrhythmen an abweichende Bedarfsrhythmen nicht nur zum Nutzen der Nachfragenden, sondern auch der anbietenden Hersteller erzielt.

ab) Die Preisausgleichsfunktion

Diese Funktion hängt eng mit der soeben besprochenen zusammen. Durch eine durchdachte Verkaufs- und Lagerpolitik trägt der Großhandel wesentlich zur Aufrechterhaltung stabiler Preise bei. Er kauft im großen bei den Herstellern ein - nimmt diesen damit einen Teil des Absatzrisikos ab - und verteilt die Erzeugnisse räumlich und zeitlich nach den Erfordernissen der Nachfrage. Auf diese Weise werden Preisstürze durch ein plötzliches Überangebot verhindert und übertriebene Preissteigerungen in Zeiten kurzfristig verminderten Angebots vermieden.

ac) Die Warenfunktion

Diese Aufgabe hat sich aus der modernen arbeitsteiligen Industriewirtschaft und der großräumigen Verkehrswirtschaft ergeben. Sie besteht in einer Vorbereitung der zu liefernden Ware, die diese quantitativ und qualitativ in den für den Abnehmer "mundgerechten" Zustand versetzt. Während auf der einen Seite die Industrie das reibungslose Heranschaffen der betriebsnotwendigen Roh- und Hilfsstoffe verlangt, fordert der Einzelhandel Vielseitigkeit und Auswahlmöglichkeit im Sortiment. Der Großhandel wird beiden Ansprüchen gerecht. Den Wünschen der Produktion nach kontinuierlicher, kostensenkender Beschäftigung kommt der Großhandel durch gleichmäßige Qualitäten mittels Sortieren und Mischen der Rohstoffe entgegen. Dies stellt vor allem bei Ernteerzeugnissen, deren Qualität und Quantität im Gegensatz zu den abgebauten Waren (Kohle, Eisen etc.) von fortgesetzten Zufällen abhängig sind, hohe Anforderungen. Dem Einzelhandel dient der Großhandel dadurch, daß er die Waren und Erzeugnisse der standortmässig weit verstreuten Herstellerbetriebe sammelt, sortiert, umfüllt, zu Sachgesamtheiten zusammenfaßt und dem Auftraggeber so zur Verfügung stellt, daß sie der

Menge, dem Aussehen und der Qualität nach den Ansprüchen des Abnehmers genügen. Auch die an der Börse nur in großen Mengen gehandelten Welthandelsprodukte (Kaffee, Tee, Kakao etc.) werden dem Einzelhandel durch den Großhandel in kleinen und kleinsten Mengen geliefert.

ad) Die Kreditfunktion

Eine der wichtigsten Großhandelsfunktionen ist die Kreditgewährung an seine Kundschaft. Da er als Mittler vornehmlich zwischen Einzelhandel und Produktion steht, geht diese Tätigkeit in beide Richtungen. So gewährt er dem Einzelhändler günstige Zahlungsziele, die es diesem ermöglichen, die gekaufte Ware vor Begleichung der Schuld wieder zu verkaufen; dem Fabrikanten wird Kredit gewährt, damit er aus den gekauften Rohstoffen absetzbare Fertigwaren herstellen kann. Häufig läßt der Großhandel bei seinen Käufen Vorfinanzierung eintreten, d.h. er bezahlt die Produktion der bestellten Waren im voraus.

ae) Die Markterschließungsfunktion

Der Großhandel hat durch seine umfassende Tätigkeit eine bessere Marktübersicht als andere Wirtschaftsgruppen. Er sieht die kommende Entwicklung voraus, weiß, wo neue Märkte zu erschließen und alte auszubauen sind. Vor allem bei der Einführung neuer Artikel ist die Absatzorganisation des Großhandels für den Hersteller unersetzbar.

2. Die Gefahr seiner Ausschaltung

aa) Allgemeine Vorurteile gegen den Großhandel

Trotz dieser vielseitigen Aufgaben hatte und hat sich der Großhandel, wie der Handel überhaupt, immer gegen Vorurteile der Wirtschaft und selbst der Wissenschaft, die ihm seine Daseinsberechtigung absprechen wollten, verteidigen müssen.

Hirsch ¹⁾ schildert sie in seiner Arbeit wie folgt:

"Dem Mittler, der nichts an der Ware verändert, der nur das Produkt des Fleißes des einen tauscht gegen das Produkt des Fleißes des anderen, und der daran oft größeren Reingewinn macht als der Hersteller selber, ihn haben alle gehaßt und beseitigen wollen."

V. Sellner ²⁾ führt aus:

"Die Großhandelsarbeit ist unsichtbar, ihre Leistungen sind abstrakt, sie lassen sich nicht ähnlich ins Materielle verwandeln wie die Tätigkeit eines Fabrikanten oder Einzelhändlers."

Es sind vor allem zwei Argumente, die immer wieder und - wie aus dem Arbeitsbericht 1955/56 des Groß- und Außenhandels ³⁾ hervorgeht - auch heute noch gegen den Großhandel vorgebracht werden. Man behauptet einmal, er sei übersetzt und zieht zum anderen daraus die Folgerung, daß er einen übermäßig großen Teil des Warenpreises für sich beansprucht. Obgleich beide Behauptungen widerlegbar sind, wie Untersuchungen des Ifo-Instituts München ⁴⁾ und des Instituts für Handelsforschung der Universität Köln ⁵⁾ ergeben haben, spielen sie in der Wirtschaftspraxis eine nicht zu unterschätzende Rolle.

Es wirkt sich auf die Stellung des Großhandels ungünstig aus, daß viele der von ihm ausgeübten Funktionen auch von anderen Wirtschaftsgruppen übernommen werden können: die Vermittlungsfunktion kann von kapitalkräftigen Herstellerfirmen durch eigene Einkaufs- und Verkaufsorganisationen ausgeübt werden, die Warenfunktion wird häufig von größeren Einzelhandelsgeschäften selbst ausgeführt etc.

1) Hirsch, J., "Stellung und Bedeutung des Handels in der deutschen Volkswirtschaft" in "Strukturwandlungen der deutschen Volkswirtschaft", Band II, Berlin 1928, S.84

2) V. Sellner, E., a.a.O., S.66

3) Arbeitsbericht des Gesamtverbandes Groß- und Außenhandel, Bonn 1956, S.9

4) Ifo-Institut München, Ifo-Schnelldienst Nr. 47 v. 22.11.1956

5) Arbeitsbericht der Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels, Köln 1956, S.127

ab) Gefährdung durch Einführung der Umsatzsteuer ¹⁾

Eine neue Gefahr erhob sich für den Großhandel mit der Schaffung des Warenumsatzstempels 1916 und der als Bruttoallphasensteuer ausgestalteten Reichsumsatzsteuer 1918. Bei dieser Steuer, die auf jeder Wirtschaftsstufe mit einem gleichhohen, allgemeinen Satz erhoben werden sollte, konnte die beim reinen Zwischenhandel besonders kleine Handelsspanne nicht berücksichtigt werden, so daß sich ein ungünstiges Verhältnis des Umsatzsteueranteils zur Handelsspanne ergeben mußte. Damit entstand die Gefahr einer Ausschaltung des Großhandels nur aus Gründen der Umsatzsteuereinsparung. Die Umgestaltung des Verteilungswesens und eine wirtschaftlich unbegründete Änderung des Aufbaues der Volkswirtschaft mußten die Folgen sein.

Der Gesetzgeber erkannte diese Gefahren und war gewillt, den Großhandel zu schützen. Dabei ergab sich anfangs die Schwierigkeit, die für die angestrebten wirtschaftspolitischen Zwecke richtige juristische Formulierung zu finden. Die gewünschte Regelung brachte erst § 7 UStG 1926. Nach ihm war aber nur der reine Handel, d.h. derjenige Großhändler befreit, der kein eigenes Lager unterhielt und die folgenden Voraussetzungen erfüllte:

Die betreffende Ware mußte vom Vorlieferer direkt an den Abnehmer des Zwischenhändlers gehen, ohne daß dieser Besitz davon ergriffen hatte, oder es mußte sich um vorverkaufte Waren handeln, die der Zwischenhändler nur aus Gründen der Weiterbeförderung an den Abnehmer in Besitz nahm. Nach dem Urteil des RPH vom 17.12.1927 - Gr.S. 1/27; RStBl 1928 S.19 - hob auch die eigene Beförderungstätigkeit des Zwischenhändlers nicht die Umsatzsteuerfreiheit auf, wenn dieser nur den sogenannten Beförderungsbesitz erlangt hatte, d.h. die Inbesitznahme der Ware ohne Be- oder Verarbeitung zum Zwecke der Weiterbeförderung an den Abnehmer erfolgte. Die Umsatzsteuerfreiheit traf bei Vorliegen einer der Voraussetzungen sämtliche Waren. In dieser Regelung lag eine einseitige Begünstigung des nicht lagerhaltenden Großhandels auf Kosten des lagerhaltenden, der den allgemein geltenden Steuersatz auf alle Umsätze zu ent-

1) Dietsch, E., "Die Besteuerung des Großhandels im Umsatzsteuerrecht", Dissertation Leipzig 1940, S.15 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.1033 ff.

richten hatte. Die Erhöhung des Steuersatzes auf 2 % am 1.1.1932 zwang den mit Lager arbeitenden Großhandel, seine Absatzorganisation umzubauen. Die Lagerhaltung wurde wesentlich eingeschränkt, nur noch vorverkaufte Ware eingelagert, der Einkauf nach dem Verkauf orientiert. Die wirtschaftlichen Folgen zeigten sich alsbald darin, daß die Produzenten die ihnen wesensmäßig nicht zukommende Funktion der Lagerhaltung übernehmen mußten, daß ferner große Teile des Einzelhandels wegen der unzureichenden Versorgung durch den Großhandel in Einkaufsgenossenschaften abwanderten etc.

Diese ungewollten Reaktionen und die immer komplizierter werdende Rechtsprechung zu § 7 UStG veranlaßten den Gesetzgeber, im UStG vom 16.10.1934 (RGBl. I S.942) die noch heute gültigen § 4 Ziffer 4 und § 7 Abs.3 einzuführen. Nach ihnen kommt es auf das Moment der Lagerhaltung sowie auf die Begriffe des Vorverkaufs und des Beförderungsbesitzes nicht mehr an. Diese seit dem 1.1.1935 gültige Regelung hatte einen günstigen Einfluß auf die Entwicklung des deutschen Großhandels.

b) Umfang und Grenzen der Großhandelsbegünstigungen ¹⁾

1. Der Begriff "Großhandel" in Literatur und Umsatzsteuerrecht

Die Begriffsbestimmung "Großhandel" in der Literatur weicht von derjenigen des UStG ab. Ruberg ²⁾ hat in seiner Arbeit verschiedene, in der Literatur vorkommende Definitionen zu Gruppen geordnet. Die eine rechnet zum Großhandel diejenigen Glieder der Handelskette, die an dem einen Ende bis zum Einzelhandel, an dem anderen bis zur Produktion reichen; die andere versteht unter Großhandel nur berufsmäßige Händler, deren umgesetzte Einzelmengen einen durch die Gewohnheit bestimmten größeren Umfang haben. Eine einheitliche Begriffsbestimmung fehlt. Ruberg selbst versteht unter Großhandel den ständigen und berufsmäßigen Masseneinkauf und Massenverkauf von nicht selbst hergestellten und nicht selbst bearbeiteten Waren an Wiederverkäufer und Weiterverarbeiter. Seine

1) Juretzek, a.a.O., S.215 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.436 ff.
Sölch-Ringleb, 1957, S.252 ff.

2) Ruberg, C., "Die Bestimmung des Begriffs Großhandel", in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Jahrgang 1935, S.327

Auffassung wird unterstützt durch die Begriffsbestimmung des Reichswirtschaftsministers. ¹⁾ Hiernach sind Großhändler Unternehmer, die im In- oder Ausland im eigenen Namen für eigene oder fremde Rechnung Waren kaufen und in derselben Beschaffenheit oder nach vorhergegangener, im Handel üblicher Be- oder Verarbeitung an Wiederverkäufer, Weiterverarbeiter, gewerbliche Verbraucher oder behördliche Großverbraucher weiterverkaufen. Großhandel ist eine solche Tätigkeit auch dann, wenn sie neben einem anderen Gewerbe, z.B. Einzelhandel oder Industrie, ausgeübt wird.

Von diesen Begriffsbestimmungen weicht die Definition des Begriffs "Großhandel" i.S. des UStG in manchen Punkten ab. Dietsch ²⁾ weist in seiner Dissertation darauf hin, daß die Auffassungen in der Literatur meist davon ausgehen, daß zum Großhandel notgedrungen der Massenumsatz gehört. Im Umsatzsteuerrecht kommt es dagegen nicht auf die Umsatzmenge an. Wenn ein Unternehmer in ganz geringem Umfang Lieferungen tätigt, die den Vorschriften des § 11 DB genügen, so führt er dennoch Lieferungen im Großhandel aus. Im Umsatzsteuerrecht kommt es im Gegensatz zu den Auffassungen in Literatur und Sprachgebrauch gar nicht auf den Lieferer (den Großhändler) an, sondern darauf, wer von ihm beliefert wird. Jede einzelne Lieferung ist daraufhin zu untersuchen, ob der Liefergegenstand an einen anderen Unternehmer zur Bewirkung gewerblicher Leistungen oder zum privaten Verbrauch geliefert wurde. Im ersten Fall tätigt der Unternehmer eine Lieferung im Großhandel, im zweiten Fall eine Lieferung im Einzelhandel.

So kann es sich ergeben, daß ein Großhändler i.S. der Definition von Ruberg umsatzsteuerliche Einzelhandelslieferungen ausführt und andererseits ein Einzelhändler nach Ruberg Großhandelslieferungen tätigt. Beim Großteil der Fälle decken sich jedoch beide Begriffsbestimmungen. Der Großhandel gem. der Definition des RWM und Rubergs ist der Wirtschaftszweig, der am häufigsten Großhandelslieferungen i.S. des § 11 DB durchführt.

1) Anordnung des RWM über die Anerkennung der Wirtschaftsgruppe Großhandel, Ein- und Ausfuhrhandel v. 18.9.1934; Reichs- und Staatsanzeiger Nr. 219

2) Dietsch, E., a.a.O., S.14

2. Die sechs Voraussetzungen des § 4 Ziffer 4 in § 29 DB

§ 4 Ziffer 4 und § 7 Abs.3 UStG sind die beiden großen Begünstigungsvorschriften für den Binnengroßhandel. Uns interessiert hauptsächlich § 4 Ziffer 4, der die Umsatzsteuerfreiheit für im Großhandel gelieferte, notwendige Rohstoffe und Halberzeugnisse regelt. Sie tritt nur dann ein, wenn jede der in § 29 DB aufgeführten sechs Bedingungen erfüllt sind. Neben Rohstoffen und Halberzeugnissen enthält der Katalog in § 29 Abs.2 DB auch einige Grundnahrungsmittel, deren Einbeziehung jedoch nur als vorübergehende Maßnahme gedacht ist.

aa) Voraussetzung Nr. 1: "Der gelieferte Gegenstand muß einer der in Abs.2 genannten Gegenstände sein" (§ 29 Abs.1 DB).

Die Großhandelsfreiliste des § 29 Abs.2 DB hat für den § 4 Ziffer 4 die gleiche Funktion wie die Freiliste 1 für § 4 Ziffer 1 und die Freiliste 2 für § 4 Ziffer 2a und b. Ihre Aufzählung ist erschöpfend; nur die in 14 Punkten zusammengefaßten Waren können bei Vorliegen der restlichen Voraussetzungen steuerfreien Lieferungen im Großhandel gem. § 4 Ziffer 4 zugrundeliegen. Eine ausdehnende Analogie ist unzulässig. Die Abgrenzung der aufgezählten Gegenstände ist nach ständiger Rechtsprechung des RFH nach objektiven Merkmalen vorzunehmen; auf den subjektiven Verwendungszweck kommt es nicht an (RFH v. 22.1.1937; VA 601/36; RStBl 37/368). Wenn Zweifel darüber bestehen, ob ein Gegenstand zu den begünstigten Warengruppen gehört, so ist über seine Einordnung nach dem jeweils geltenden Zolltarif zu entscheiden, vorausgesetzt, daß der Zolltarif und die zu seiner Handhabung erlassenen Vorschriften zur vergleichweisen Heranziehung geeignete Begriffsabgrenzungen enthalten. Diese Einschränkung ist notwendig, weil die Gliederung des Zolltarifs und die darin vorkommenden Warenbenennungen sich häufig nach anderen Gesichtspunkten richten als die Benennung innerhalb des UStG (RFH v. 10.12.1943; V 23/43; RStBl 44/627).

ab) Voraussetzung Nr. 2: "Der Unternehmer muß den Gegenstand erworben haben" (§ 29 Abs.1 Ziffer 2 DB).

Der gelieferte Gegenstand darf vom Unternehmer nicht selbst erzeugt oder hergestellt worden sein; er muß ihn erworben haben. Damit soll erreicht werden, daß die Steuerbefreiung nur Händlern zugute kommt. § 28 Abs.1 Ziffer 2 DB stellt somit in Verbindung mit Ziffer 4 (Verbot der Be- oder Verarbeitung) eine Schranke gegen die Anwendung der Befreiungsvorschrift durch die Urproduktion (Bergbau, Landwirtschaft, Hochseefischerei) und die Fabrikation dar. "Erworben haben" ist gleichbedeutend mit "geliefert erhalten". Der Unternehmer muß also die Verfügungsmacht über den Liefergegenstand erhalten haben; es ist dagegen nicht notwendig, daß er auch das Eigentum daran erworben hat. Die erworbenen Gegenstände brauchen nicht unbedingt von einem anderen Unternehmer zu stammen. Sie können von einer Privatperson erworben, auf einer Versteigerung erstanden oder durch Tausch in die Verfügungsmacht gebracht worden sein. Der Unternehmer kann sie auch unentgeltlich übernommen haben.

Gegenstand des Erwerbs und damit der Vergünstigung ist immer nur die Ware selbst, nicht dagegen auch die Umhüllung und Verpackung. Wird diese nach Entleerung selbständig an Dritte geliefert, so ist in diesem Augenblick ein neues Handelsgut entstanden. Es findet eine erste Lieferung statt und nicht die Weiterlieferung einer erworbenen Ware. (Z.B. Lieferung leerer Mehlsäcke durch Mehl- an Sackhändler, RFH v. 24.8.1938; V 683/37; in RStBl 38/919. Die Steuerbefreiung kann für die Sacklieferung nicht beansprucht werden.)

ac) Voraussetzung Nr. 3: "Der Unternehmer muß den Gegenstand im Großhandel (§ 11) geliefert haben" (§ 29 Abs.1 Ziffer 3 DB).

Wie schon gesagt wurde, sind der Begriff "Großhandel" und entsprechend auch der Begriff "Einzelhandel" nicht betriebswirtschaftlich, volkswirtschaftlich, handelsrechtlich oder sprachgebräuchlich zu verstehen, sondern umsatzsteuerrechtlich i.S. des § 11 DB.

§ 11 Abs.1 Satz 1 lautet:

"Eine Lieferung im Großhandel liegt vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand an einen anderen Unternehmer liefert (zur ge-

werblichen Weiterveräußerung - sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Be- oder Verarbeitung - oder zur Bewirkung gewerblicher oder beruflicher Leistungen)."

Dietsch ^{A)} erläutert den § 11 Abs.1 Satz 1 in seiner Dissertation mit fünf Beispielen. Danach liegt eine Lieferung im Großhandel dann vor, wenn ein Unternehmer Waren an einen anderen Unternehmer liefert

- "1. zur gewerblichen Weiterveräußerung in derselben Beschaffenheit: der Unternehmer liefert an einen Einzelhändler;
2. zur gewerblichen Weiterveräußerung nach vorheriger Be- oder Verarbeitung: der Unternehmer liefert an einen Fabrikanten;
3. zur gewerblichen Herstellung anderer Gegenstände: der Unternehmer liefert Stahl an eine Büromaschinenfabrik;
4. zur Bewirkung gewerblicher Leistungen: der Unternehmer liefert Werkzeuge an einen Handwerksbetrieb;
5. zur Bewirkung beruflicher Leistungen: der Unternehmer liefert eine Schreibmaschine an einen Rechtsanwalt".

Die Liefergegenstände müssen zur gewerblichen Verwendung und dürfen nicht für Zwecke des Eigenlebens (Privatverbrauch) bestimmt sein (RPH v. 8.5.1936; VA 463/35; RStBl 36/818).

Anders ist es, wenn es sich um eine Partie vertretbarer Sachen gem. § 91 BGB - ("vertretbare Sachen im Sinne des Gesetzes sind bewegliche Sachen, die im Verkehr nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmt zu werden pflegen") - handelt. Hier ist es möglich, wenn ein Teil der Lieferung für gewerbliche, der andere für private Zwecke bestimmt ist, nach dem Verhältnis der beiden Verwendungszwecke, gegebenenfalls auch im Schätzungswege, aufzuteilen.

Beispiel: ein Kohlenhändler liefert einem Bäcker für 300.- DM Kohlen (Großhandelsfreiliste § 29 Abs.2 Ziffer 2 DB). Zweidrittel sind für Zwecke des Unternehmens, der Rest für den privaten Bedarf des Bäckers bestimmt. 200.- DM sind demzufolge Entgelt für eine Lieferung im Großhandel (hier steuerfrei, da Kohlen in der Großhandelsfreiliste enthalten sind), die restlichen 100.- DM entfallen auf eine Einzelhandelslieferung und sind mit 4 % zu versteuern.

1) Dietsch, E., a.a.O., S.18/19

Eine Änderung des Erwerbszweckes nach der Lieferung bleibt nach § 11 Abs.1 Satz 3 DB unberücksichtigt (z.B. Lieferung von Kartoffeln an einen Bauern zu Saatzwecken, die aber dann für den Privatverbrauch bestimmt werden). Lieferungen an den Bund oder andere Körperschaften des öffentlichen Rechtes gelten stets als Lieferungen im Großhandel, auch wenn diese die Liefergegenstände nicht für gewerbliche Zwecke, sondern zur Bewirkung öffentlich-rechtlicher Aufgaben erwerben. Gleichfalls sind alle Lieferungen an Kapitalgesellschaften solche im Großhandel, da diesen Unternehmen das sogenannte Eigenleben fehlt, ein Privatverbrauch also nicht möglich ist (RFH v. 8.5.1936; VA 463/35; RStBl 36/818). Großhandelslieferungen, die als solche nicht eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung ersichtlich sind, gelten als Umsätze im Einzelhandel.

ad) Voraussetzung Nr. 4: "Der Unternehmer darf den Gegenstand weder bearbeitet noch verarbeitet haben (§ 12). Die im § 30 Abs.1 besonders zugelassenen Bearbeitungen und Verarbeitungen schließen die Steuerfreiheit nicht aus" (§ 29 Abs.1 Ziffer 4 DB).

Nach § 12 DB ist jede Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes, durch die seine Wesensart geändert wird und ein neues Verkehrsgut entsteht, steuerschädlich. Kennzeichnen, Umpacken, Umfüllen, Anbringen von Steuerzeichen, Sortieren, Zusammenstellung zu Sachgesamtheiten gelten nicht als Be- oder Verarbeitung i.S. des § 12 DB.

§ 30 DB läßt besondere Bearbeitungen und Verarbeitungen von Gegenständen der Großhandelsfreiliste (§ 29 Abs.2) zu, obwohl durch sie die Marktgängigkeit des Gegenstandes in jedem Fall geändert wird. Damit hat der Gesetzgeber Verarbeitungsvorgänge in die Großhandelsbegünstigung einbezogen, die dem Wesen des Großhandels fremd sind (z.B. die Herstellung von erworbenen Kraft- und Schmierstoffen aus Erdöl, die Verarbeitung von erworbenen Edelmetallen zu Halberzeugnissen, die Verhüttung von erworbenen Verhüttungsmaterialien auf Edelmetalle oder NE-Metalle etc.).

Durch die Unschädlichkeitserklärung des § 30 DB von Be- und Verarbeitungsvorgängen an gewissen Gegenständen des § 29 Abs.2 DB

wird nicht die 2. Voraussetzung des § 29 Abs.1 DB außer Kraft gesetzt, die verlangt, daß der Gegenstand erworben sein muß. Dadurch entfällt die Vergünstigung des § 30 für den Erzeuger des be- oder verarbeiteten Gegenstandes.

Die im § 30 DB enthaltene Aufzählung der steuerunschädlichen Arbeitsvorgänge ist erschöpfend und nicht auf dem Wege der Gesetzesanalogie erweiterungsfähig. § 30 Abs.2 bestimmt, daß die Lieferung des Bearbeiters nur dann steuerfrei ist, wenn das durch den unschädlichen Arbeitsvorgang entstandene Produkt als solches auch in der Liste der begünstigten Gegenstände des § 29 Abs.2 steht. Dies ist meistens der Fall.

Beispiel: § 29 Abs.2 Ziffer 12 umfaßt "Schafwolle, roh, gereinigt, gewaschen, entfettet, karbonisiert, gebleicht, gefärbt, mottensicher gemacht, gekrempelt (gestrichen), gekämmt, einschließlich der Kämmlinge, der Wollabfälle und der Wollabgänge." § 30 Abs.1 Ziffer 8 enthält die Be- und Verarbeitungsvorgänge, deren Vornahme an Gegenständen des § 29 Abs.2 Ziffer 12 unschädlich sind: Als besonders zugelassene Be- und Verarbeitung gilt es, wenn

"8. die im § 29 Abs.2 Ziffer 12 genannten Gegenstände (Schafwolle etc.) gereinigt, gewaschen, entfettet, karbonisiert, gebleicht, gefärbt, mottensicher gemacht, gekrempelt (gestrichen), gekämmt oder gemischt werden."

Aus ungewaschener Schafwolle, die gem. § 30 DB gewaschen werden darf, wird das in § 29 Abs.2 Ziffer 12 aufgezählte Produkt "Schafwolle, gewaschen". Der Bearbeiter kann daher für seine Lieferung die Steuerfreiheit gem. § 4 Ziffer 4 beanspruchen. Hierdurch hat § 30 Abs.2 DB für die steuerfreien Großhandelslieferungen einen wesentlichen Unterschied gegenüber den steuerfreien Einfuhranschlußlieferungen geschaffen, denn bei diesen bleibt nach § 22 Abs.2 DB der Bearbeiter selbst dann begünstigt, wenn das bearbeitete Produkt nicht mehr ein Gegenstand der Freiliste ist.

ae) Voraussetzung Nr. 5: "Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein (§ 14)"
(§ 29 Abs.1 Ziffer 5 DB).

Während bisher bei Besprechung der Voraussetzungen des Buchnachweises - § 20 Abs.2 Ziffer 6 und § 23 Ziffer 3 DB - nur auf die Besonderheiten dieser Vorschriften eingegangen zu werden brauchte, muß im vorliegenden Falle die grundlegende Bestimmung über den buchmäßigen Nachweis in § 14 DB erläutert werden.

§ 14 Abs.2 DB verlangt, daß die Bücher des Unternehmers im Bundesgebiet zu führen sind. Dazu gehören die Zollausschlüsse (Freihäfen) und Berlin-West. Diese Verpflichtung besteht auch für einen Ausländer, der im umsatzsteuerrechtlichen Inland eine Betriebsstätte unterhält. Gem. § 14 Abs.3 DB müssen die nachzuweisenden Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Regelmäßig sollen nach § 14 Abs.4 DB aufgezeichnet werden:

1. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes,
2. der Lieferer und der Tag der Lieferung an den Unternehmer,
3. eine etwaige Bearbeitung oder Verarbeitung des Gegenstandes,
4. der Abnehmer (Name, Bezeichnung des Gewerbebezuges oder Berufs, Anschrift) und der Tag der Lieferung an den Abnehmer,
5. das vereinnahmte Entgelt und der Tag der Vereinnahmung, bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten das vereinbarte Entgelt."

Die Angaben zu 1. sind notwendig, um zu erkennen, welche Großhandelsbegünstigung in Frage kommt. Bei den Punkten 2 - 4 handelt es sich um den sogenannten Nämlichkeitsnachweis. Der Unternehmer muß beweisen können, daß er den Liefergegenstand erworben und ohne Be- oder Verarbeitung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Verwendung geliefert hat. Auf die Angabe des Abnehmers kann nicht verzichtet werden. Bei unbekannten Abnehmern muß sich der Großhändler durch Einsichtnahme in Telefon- und Adreßbücher vergewissern, daß deren Angaben richtig sind.

Der Buchnachweis ist eine unerläßliche Voraussetzung der Steuerfreiheit, d.h. daß bei seinem Fehlen diese zu verneinen ist. Auch eine schätzungsweise Aufteilung der Umsätze in begünstigte und nichtbegünstigte ist dann unzulässig (RPh v. 27.10.1939; V 164/38; RStB1 40/307).

af) Voraussetzung Nr. 6: "Setzt der Unternehmer Gegenstände auch außerhalb des Großhandels (§ 11 Abs.3) um, so tritt die Steuerfreiheit für die Lieferungen im Großhandel nur dann ein, wenn im letzten vorangegangenen Kalenderjahr entweder die Lieferungen im Einzelhandel nicht mehr als 75 v.H. des Gesamtumsatzes nach § 1 Ziffer 1 und 2 des Gesetzes (§ 13) betragen oder die Lieferungen im Großhandel eine Million DM überschritten haben" (§29 Abs.1 Ziffer 6 DB).

Ein Großhändler braucht also nicht ausschließlich Großhandelsumsätze zu tätigen, um die Steuerfreiheit zu erlangen. Führt er neben seinen Großhandelslieferungen auch solche im Einzelhandel aus, so dürfen diese im vorangegangenen Kalenderjahr bis zu 75 % des Gesamtumsatzes betragen haben. Entfallen mehr als 75 % auf den Einzelhandel, so sind auch die nachgewiesenen Großhandelslieferungen nicht steuerfrei.

Zum Gesamtumsatz gehören gem. § 13 DB sämtliche steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätze nach § 1 Ziffer 1 und 2, die der Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens getätigt hat. Das Unternehmen umfaßt sämtliche Betriebe des Unternehmers, die organisch nicht miteinander verknüpft zu sein brauchen (RFH v. 7.7.1933; VA 570/32; RStBl 33/1328). Außer Betracht bleiben die nach § 4 Ziffer 8 bis 10 UStG steuerfreien Umsätze sowie die Umsätze, die nach § 85 besteuert werden oder steuerfrei sind.

Haben die Großhandelslieferungen im letzten vorausgegangenen Kalenderjahr die Millionengrenze überschritten, so sind die Großhandelslieferungen im laufenden Jahr auch dann steuerfrei, wenn die Einzelhandelslieferungen mehr als 75 % des Gesamtumsatzes im Vorjahr betragen haben. Der Betrag von 1 Million DM muß allerdings allein von den Großhandelslieferungen, nicht etwa nur von allen "Nicht-einzelhandelslieferungen" (Großhandel und Eigenverbrauch) überschritten worden sein. Es kommt stets auf das Vorjahresverhältnis an; es ist belanglos, in welchem Verhältnis Groß- und Einzelhandelslieferungen im laufenden Jahr zueinander stehen.

Diese zuletzt besprochene Bedingung, Prüfung des Vorjahresumsatzes, hätte eigentlich an die Spitze des Kataloges der Voraussetzungen des § 29 gehört. Die Erfüllung der restlichen Auflagen des § 29 ist nämlich für den Eintritt der Steuerfreiheit uninteressant, wenn die 75 %-Grenze im Vorjahr überschritten worden ist. Deshalb ist bei der Nachprüfung der Frage, ob eine Lieferung im steuerfreien Großhandel erfolgt ist, zunächst darauf zu achten, ob der Unternehmer die Voraussetzung des § 29 Abs. 1 Ziffer 6 erfüllt. Dann erst sind die restlichen fünf Bedingungen zu prüfen.

3. Das Verhältnis zwischen § 4 Ziffer 4 und § 7 Abs.3 UStG

Da in den folgenden Abschnitten auf die Bedeutung des § 4 Ziffer 4 für den Großhandel eingegangen werden soll, ist es unerlässlich, auch die andere große Vergünstigungsbestimmung des Großhandels, den § 7 Abs.3, einer kurzen Betrachtung zu unterziehen und vor allem das Verhältnis zwischen beiden aufzuzeigen, denn beide Bestimmungen sind Ausdruck des Willens des Gesetzgebers, den Großhandel vor der Ausschaltungsgefahr zu schützen.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung und Steuerermäßigung in § 4 Ziffer 4 bzw. § 7 Abs.3 UStG sind die gleichen mit der einen Abweichung, daß durch Einführung der Großhandelsfreiliste des § 29 Abs.2 DB die Steuerfreiheit des § 4 Ziffer 4 nur einem begrenzten Teil von Produkten zugute kommt. Die Steuerermäßigung nach § 7 Abs.3 kann als Regelvorschrift nur wirksam werden, wenn nicht die weitergehende Ausnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Ziffer 4 zur Anwendung kommt. Taucht also bei einem Großhändler, dessen Vorjahresumsatz die Beanspruchung der Steuerfreiheit bzw. Steuerermäßigung erlaubt, die Frage auf, ob eine Lieferung im Großhandel unter § 4 Ziffer 4 oder § 7 Abs.3 fällt, so braucht nur in der Großhandelsfreiliste des § 29 Abs.2 DB nachgeschlagen zu werden. Ist der Liefergegenstand dort aufgezeichnet, so tritt Steuerfreiheit gem. § 4 Ziffer 4 ein - immer unter der Annahme, daß auch die restlichen Bedingungen erfüllt sind. Fehlt die Ware im Katalog des § 29 Abs.2 DB, so fällt sie automatisch unter § 7 Abs.3. Die Lieferung im Großhandel ist dann zwar nicht steuerfrei, braucht aber nur mit 1 % versteuert zu werden. Beide Vorschriften - § 4 Ziffer 4 und § 7 Abs.3 - ergänzen sich also lückenlos.

c) Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Begünstigungs-
vorschriften

1. Allgemeines

An dieser Stelle muß zunächst noch einmal darauf hingewiesen werden, daß das UStG durch seine Bestimmungen nicht den Großhandel als solchen begünstigt, sondern lediglich bestimmte Lieferungen im Großhandel von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Ziffer 4) oder mit einem Vorzugssteuersatz belastet (§ 7 Abs.3). Es kommt für ihre Beanspruchung also nicht auf die Zugehörigkeit zur Wirtschaftsgruppe Großhandel an. Dennoch ist es natürlich so, daß die Vergünstigungen hauptsächlich dieser zugute kommen. Ein Hersteller wird in der Regel die Gegenstände nicht erworben haben, der Einzelhändler meistens die 75 %-Grenze überschreiten. Insofern ist es also dem Gesetzgeber gelungen, das angestrebte Ziel zu erreichen, nämlich die Begünstigungen auch tatsächlich dem Großhandel zukommen zu lassen.

Wie schon in Teil b) ausgeführt wurde, sind § 4 Ziffer 4 und § 7 Abs.3 UStG so eng miteinander verbunden und aufeinander abgestimmt, daß es auch bei Behandlung ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen auf den Großhandel unmöglich ist, die Untersuchung nur auf den begrenzten Wirkungskreis des § 4 Ziffer 4 zu beschränken und die Bedeutung des § 7 Abs.3 unbeachtet zu lassen. Auch der Gesetzgeber sieht - wie die fast gleichlautenden Voraussetzungen für ihre Anwendung zeigen - beide Vorschriften als ein Ganzes an, dazu bestimmt, den Großhandel im Bereich der Umsatzsteuer zu schützen.

Während § 4 Ziffer 4 infolge der Beschränkung auf die in § 29 Abs.2 DB aufgeführten Waren nur von einem Teil des sogenannten Aufkaufhandels und Verbindungshandels ¹⁾ beansprucht werden kann, steht die Inanspruchnahme des allgemeineren § 7 Abs.3 UStG allen Sparten des Großhandels offen.

2. Die Auswirkungen des § 4 Ziffer 4

Der Katalog der in § 29 Abs.2 DB aufgeführten "notwendigen Roh- und Halberzeugnisse" umfaßt vor allem Massengüter, die die metallverar-

1) v. Sellner, a.a.O., S.39

beitende Industrie (Brennstoffe, Metalle und Metallegierungen, Verhüttungsmaterialien), die Textilproduktion (Baumwolle roh, Schafwolle, Zellwolle), die Energieversorgung, die Landwirtschaft (Mischfuttermittel, Düngemittel) und die Nahrungsmittelversorgung (Getreide, Kartoffeln, Mehl, Milch) dringend benötigen. § 29 Abs.2 stellt folglich eine Parallele zu den schon behandelten Freilisten 1 und 2 dar, indem er ganz bestimmte, in einem besonderen Katalog aufgeführte Waren von der Umsatzsteuer befreit.

Die Beschränkung auf diese Versorgungsgüter läßt nur die Sparten des Großhandels, die mit solchen Massengütern Handel treiben, in den Genuß der völligen Umsatzsteuerfreiheit kommen. V. Sellner bezeichnet diese Großhandelszweige mit Aufkaufhandel und Verbindungshandel. Aufgabe des Aufkaufhandels ist es, entweder aus dem Auslande auf dem Wege der Einfuhr (Importhandel) oder aus dem Inland durch Sammeln, Sortieren, Verschrotten etc. die notwendigen Rohstoffe für Industrie, Handel und Landwirtschaft zu besorgen. Der Verbindungshandel dagegen versorgt die Produktion vor allem mit Betriebsstoffen und technischen Hilfsmitteln (Kohle, Heizöl etc.). Beide Sparten werden auch "Großhandel mit Rohstoffen und Halbwaren" genannt. Umsatzmäßig nimmt dieser Zweig die führende Rolle ein. Dies zeigt eindeutig die Tabelle der Umsatzentwicklung des westdeutschen Großhandels auf S.10 des Arbeitsberichtes 1955/56:

Umsätze des westdeutschen Großhandels (Auszug) ¹⁾

Jahr	Großhandel insgesamt	Darunter: Nahrungs-u. Genußmittel	Rohstoffe u. Halbwaren	Fertig- waren
1949	53,5 Mrd.DM	15,2 Mrd.	16,0 Mrd.	9,5 Mrd.
1954	98,3 Mrd.DM	22,3 Mrd.	34,6 Mrd.	18,6 Mrd.
1955	113,0 Mrd.DM	24,6 Mrd.	40,5 Mrd.	20,9 Mrd.
1956	124,0 Mrd.DM	27,3 Mrd.	43,5 Mrd.	23,5 Mrd.

1) Berechnungen des Ifo-Institutes München, auf Grund der Ergebnisse der Umsatzsteuerstatistik 1950 und 1954 des Statistischen Bundesamtes, des Ifo-Konjunkturtestes und mehrerer Betriebsvergleiche.

In Prozenten betrug der Anteil des Großhandels mit Rohstoffen und Halbwaren am Gesamtgroßhandelsumsatz demnach:

1949 = 29,9 %, 1954 = 35,2 %, 1955 = 35,8 %, 1956 = 35,0 %.

Es kann angenommen werden, daß die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Ziffer 4 einem großen Teil dieser Großhandelssparte zugutekommt. Es muß allerdings darauf hingewiesen werden, daß einerseits die von der Großhandelsfachgruppe Rohstoffe und Halbwaren getätigten Umsätze nicht ausschließlich auf Waren des § 29 Abs.2 DB entfallen, und daß andererseits auch andere Großhandelszweige als der genannte Umsätze mit den von der Umsatzsteuer befreiten Rohstoffen und Halbfabrikaten ausführen. Die angeführte Tabelle enthält folglich keine exakte Umsatzzusammenfassung der auf Grund des § 4 Ziffer 4 UStG befreiten Güter.

aa) Bedeutung für die Großhandelsunternehmen selbst

Es wurde wiederholt darauf Bezug genommen, daß es ein besonderes Kennzeichen des Großhandels ist, mit sehr kleinen Handelsspannen arbeiten zu müssen. Eine allgemeine Umsatzsteuer würde bei diesem Wirtschaftszweig folglich ganz andere Folgen haben als etwa beim Produzenten oder Einzelhändler. Ein "Nichtüberwälzenkönnen" der USt - beim Großhandel wegen seiner Kostensituation und des scharfen Wettbewerbs gegeben - hätte hier nicht nur zu einer Schmälerung des Gewinns, sondern zu einer Vernichtung der Existenz geführt.

§ 4 Ziffer 4 befreit nun einen allerdings begrenzten Teil des Großhandels von dieser Sorge. Es ist, wie schon ausgeführt wurde, nicht möglich, die genaue Höhe der auf Grund dieser Bestimmung befreiten Umsätze zu ermitteln, da die Einteilungen in den statistischen Jahrbüchern und den Geschäftsberichten nicht auf den Katalog des § 29 Abs.2 abstellen. Es kann aber an Hand der betroffenen 14 Warengruppen darauf geschlossen werden, daß zwar nur ein relativ kleiner Anteil der 141882 ¹⁾ im Jahre 1954 festgestellten selbständigen Großhandelsunternehmen in den Genuß der Befreiung kommt, daß aber die von ihnen betätigten Umsätze beachtliche Ausmaße erreichen.

1) Arbeitsbericht des Gesamtverbandes des Deutschen Groß- und Außenhandels e.V., Bonn 1955/56, S.9

Allein diesen besonders ausgezeichneten Großhandelsunternehmen ist es möglich, ohne Berücksichtigung der USt zu kalkulieren. Ihre Ausgangsstellung ist dadurch weitgehend an die ihrer beiden größten Konkurrenten, die ausländischen Exporteure und die direkt an den letzten Abnehmer liefernden Erzeuger des Binnenmarktes, angeglichen worden. Da zudem bei Ausnutzung aller einem Großhandelsbetrieb zur Verfügung stehenden Mittel (z.B. Ausnutzung der Preisunterschiede an den Warenbörsen, niedrigere Mengenfrachttarife, günstigere Versicherungsabmachungen etc.) trotz Einkalkulierung einer Gewinnspanne die Preisstellung nicht über die seiner Konkurrenten hinauszugehen braucht, ist für die Abnehmer von Gütern der Warenliste des § 29 Abs.2 DB der wichtigste Grund fortgefallen, den Großhandel zu übergehen und direkt beim ausländischen Exporteur oder inländischen Hersteller zu kaufen.

Der Vorteil des § 4 Ziffer 4 kommt - wie gesagt - nur denjenigen Betrieben zugute, die ausschließlich oder teilweise mit den in 14 Punkten zusammengefaßten Warengruppen der Großhandelsfreiliste handeln. Daraus folgt, daß gegenüber diesen Unternehmen alle Großhandelsunternehmungen benachteiligt werden, die zwar unter sonst völlig gleichen Bedingungen arbeiten müssen, (gleiche Bezugsquellen = Warenbörse, gleiche Abnehmerkreise, gleiche Konkurrenzlage etc.), aber nicht mit Waren des § 29 Abs.2 DB handeln. Ihre Großhandelsumsätze in Rohstoffen und Halberzeugnissen sind nicht von der Umsatzsteuer befreit, sondern - als Umsätze von nicht förderungswürdigen Waren - mit dem allgemeinen Großhandelssatz von 1 % belastet.

Wie noch auszuführen sein wird, kann sich schon dieses eine Prozent Umsatzsteuer, das von den Großhändlern nicht befreiter Güter für ihre Umsätze an die Finanzkasse abgeführt werden muß, schädlich für sie auswirken.

ab) Bedeutung für die belieferte Industrie

Unsere hochindustrialisierte Wirtschaft ist stark von Rohstoffen abhängig, die zu einem Teil aus dem Ausland importiert werden müssen, zu einem anderen Teil im Inland erzeugt werden. Sie bilden bei rohstoffintensiven Industrien den größten Kostenfaktor. Aus diesem Grunde muß jedes Unternehmen die für seine Verhältnisse günstigste Bezugsquelle suchen.

In dieser Hinsicht hat § 4 Ziffer 4 UStG - in Verbindung mit § 4 Ziffer 1 und 2 - die Stellung des Großhandels gefestigt. Die Belastung seiner Umsätze mit der USt hätte scharf kalkulierende Betriebe gezwungen, Geschäftsbeziehungen zum ausländischen Exporteur oder inländischen Erzeuger anzuknüpfen und den Großhandel trotz der bei ihm gegebenen Vorteile nur aus Gründen der Umsatzsteuereinsparung beim Einkauf zu umgehen.

In diesem Zusammenhang ist auf die Vergünstigung hinzuweisen, die § 30 DB dem mit Waren des § 29 Abs.2 DB handelnden Großhändler bietet. Die dort aufgezählten Be- und Verarbeitungsvorgänge gelten als besonders zugelassen, d.h. schließen nicht die Umsatzsteuerfreiheit aus.

Hierdurch wird es dem Großhandel selbst ermöglicht, die betreffenden Rohstoffe und Halbfabrikate durch die erlaubten Be- und Verarbeitungen in den Zustand zu versetzen, in dem sie der Abnehmer benötigt (z.B. Baumwollproben bleichen, reinigen, Getreide aller Art trocknen, begasen).

Da aber ein großer Teil der aufgezählten Arbeitsvorgänge die auf der Großhandelsstufe üblichen Be- und Verarbeitungen überschreitet (z.B. Verarbeitung von Brennstoffen zu Kohlungemischen, Verhüttung von Edelmetallen etc.), ist zum anderen die Möglichkeit gegeben, daß der Großhandel entweder als Auftraggeber bestimmter Industriezweige auftritt und nach den von ihnen getätigten Werkleistungen die neu entstandenen Produkte (Voraussetzung: es müssen wieder Gegenstände des § 29 Abs.2 DB sein) ohne steuerschädliche Folgen an den Abnehmer liefert oder aber, daß die erwähnten Verarbeitungsbetriebe selbst die Großhandelsbegünstigung in Anspruch nehmen und die vom Großhandel erworbenen Waren nach der Verarbeitung umsatzsteuerfrei veräußern.

Durch die Umsatzsteuerfreiheit dieser Großhandelsumsätze in Verbindung mit der soeben erwähnten Be- und Verarbeitungserlaubnis werden die wichtigen Rohstoffe und Halbfabrikate des § 29 Abs.2 DB kostenmäßig stark entlastet. Industrie, Energieversorgung und Landwirtschaft können die für ihre Produktion so entscheidenden Grundstoffe ohne zusätzliche Umsatzsteuerbelastung beziehen, ohne dabei auf die wesentliche Hilfe des Großhandels verzichten zu müssen.

3. Die Auswirkungen des § 7 Abs.3 UStG

aa) Bedeutung für den Großhandel selbst

Während § 4 Ziffer 4 UStG nur für Großhandelslieferungen mit Gegenständen des § 29 Abs.2 gilt, gibt es bei § 7 Abs.3 keine Beschränkung auf eine bestimmte Auswahl von Gegenständen. Die Vergünstigung des ermäßigten Steuersatzes von 1 % kann also von allen Unternehmern, die Lieferungen im Großhandel ausführen und die Voraussetzungen des § 57 Abs.1 DB erfüllen, beansprucht werden. Das sind, wenn von den nicht durch § 4 Ziffer 4 befreiten Unternehmungen des Großhandels mit Rohstoffen und Halbfabrikaten abgesehen wird, hauptsächlich der sogenannte Absatzgroßhandel oder Fertigwarengroßhandel, einschließlich des Nahrungs- und Genußmittelgroßhandels. Es handelt sich im wesentlichen um das Gros der mittleren und kleinen Großhandelsbetriebe, die als Mittler zwischen Herstellung und Einzelhandel stehen. Für sie wäre eine Belastung ihrer Umsätze mit dem normalen Steuersatz von 4 % gleichbedeutend mit der Entziehung der Existenzgrundlage gewesen, weil eine so hohe Steuerbelastung die normalerweise vom reinen Zwischenhandel durchsetzbare Gewinnmarge überstiegen hätte.

Reicht diese Maßnahme des Gesetzgebers aber in jedem Fall aus, um den Großhandel gegen seine mannigfachen Konkurrenten zu sichern?

Während bei den im vorigen Abschnitt behandelten Großhandelssparten wegen der besonderen Art ihrer Handelsware die Konkurrenz auf ausländische Exporteure und den Direktverkauf der Erzeuger beschränkt war, ist die Zahl der Konkurrenten der nun zu behandelnden Großhandelszweige entschieden größer. Diese stehen dem Verbrauch näher als der Produktion. Dadurch hat sich zwar das auf Lager zu nehmende Sortiment vergrößert, die auf Lager zu nehmende Menge der Güter aber verringert. Dem Großhandel fehlt daher hier der Vorteil des "Mengenregulators" im größten Stil. Folglich können auch andere Wirtschaftsgruppen, vor allem der Einzelhandel und die Einkaufsgenossenschaften, die Funktionen des Großhandels übernehmen und direkt mit den Herstellern in Verbindung treten. Der Direktbezug des Einzelhandels hat - wie aus der folgenden Tabelle eindeutig hervorgeht - dem Großhandel schon weitgehend Boden streitig gemacht.

Bezugsquellen des Einzelhandels ¹⁾

Branche,	Jahr	Je 100 am Ifo-Konjunkturtest teilnehmende Einzelhandelsbetriebe bezogen ihre Waren wie folgt:					
		von Industrie	vom Großhandel	von Eink.-gen.	von Handwerk	von Landwirt.	von Sonstigen
Einzelhandel insgesamt	1954	57	23	16	1	1	2
Einzelhandel insgesamt	1956	57	23	16	1	-	3
Einzelhandel ohne Nahr.-u.Genußm.	1954	75	12	11	-	-	2
Einzelhandel ohne Nahr.-u.Genußm.	1956	74	13	12	-	-	1

Hier zeigt es sich, daß der als Vergünstigung gedachte Steuersatz von 1 % wegen der äußerst gespannten Konkurrenzsituation schon als Bestrafung wirkt, denn zweifellos hat diese zusätzliche Belastung den Einzelhandel in weitgehendem Maße dazu veranlaßt, nicht vom Großhandel, sondern direkt vom Hersteller zu beziehen. Die Tabelle zeigt, daß der Großhandel bei weitem nicht mehr der Hauptlieferant des Einzelhandels ist, sondern durch die direkt liefernde Industrie mit großem Abstand auf den zweiten Platz verwiesen wurde.

Unter diesen Umständen mußte der Großhandel bemüht sein, neue Absatzkreise zu gewinnen und die normale Handelskette Großhandel - Einzelhandel - letzter Abnehmer zu durchbrechen, d.h. direkt an den Letztverbraucher zu Großhandelspreisen zu liefern. Dieser Vertriebsweg, der früher nur in seltenen Fällen unter Geschäftsfreunden üblich war, hat sich in den letzten zehn Jahren immer mehr durchgesetzt. Er wird vom Einzelhandel nicht gerne gesehen und man bemühte sich dort, den Gesetzgeber zu einem Verbot zu bewegen.

Der Bundesgerichtshof hat in zwei grundsätzlichen Entscheidungen ²⁾ vom 27. Juni 1958 (IZR 109/56) und vom 30. Mai 1958 (IZR 134/56)

1) Arbeitsbericht 1955/56 des Gesamtverbandes des Deutschen Groß- und Außenhandels, S.13

2) "Direktverkäufe des Großhandels an Verbraucher erlaubt", DWZtg. 52/19/58

zu diesen Fragen Stellung genommen und ausgeführt, daß Direktverkäufe der Großhändler an Endverbraucher zum Großhandelspreis nicht grundsätzlich wettbewerbswidrig seien; nur wenn besonders erschwerende Umstände vorlägen, könne die mit diesem Vertriebsweg verbundene Preisunterbietung sittenwidrig sein. Dieser nun allgemein mögliche Absatzweg begünstigt den Großhandel gegenüber dem Einzelhandel. An die Stelle des mit der 4 %tigen Umsatzsteuerquote belasteten Einzelhandelspreises, der eventuell bei Bezug über den Großhandel noch kumulierte Steuerbeträge enthält, tritt die nur einprozentige Belastung des darüberhinaus wesentlich niedrigeren Großhandelsbezugspreises.

ab) Bedeutung für die Industrie

Da § 4 Ziffer 4 nur einen sehr begrenzten Teil des Großhandels von der Umsatzsteuerpflicht seiner Lieferungen befreit, fallen zahlreiche Sparten des Einkaufs- und Produktionsverbindungshandels mit ihren Leistungen unter § 7 Abs.3. Das bedeutet, daß die herstellenden und erzeugenden Betriebe jeglicher Art es sowohl auf der Beschaffungsseite als auch auf der Absatzseite mit Großhandelsunternehmungen zu tun haben, deren Umsätze mit einer einprozentigen Umsatzsteuerquote belastet sind.

Auf der Beschaffungsseite führt die Tatsache, daß einige Warengruppen durch den Gesetzgeber von der USt befreit sind, das Gros der Rohstoffe und Halbfabrikate aber bei Bezug über den Großhandel einer einprozentigen Umsatzsteuerbelastung unterliegt, zu den schon geschilderten Benachteiligungen. Unternehmen, die Rohstoffe und Halbfabrikate des § 29 Abs.2 DB benötigen, können diese über den Großhandel ohne Umsatzsteuerbelastung beziehen, während jene, die mit anderen Rohstoffen arbeiten müssen, lediglich deshalb umsatzsteuerlich schlechter behandelt werden. (Das Nebeneinander von Erdöl und Düngemitteln, Kartoffeln und Verhüttungsmaterialien zeigt deutlich, daß keine einheitliche Motivierung für § 4 Ziffer 4 vorlag.) Ihnen bleibt nur die Wahl, entweder die Vorteile des Großhandelsbezuges so hoch einzuschätzen, daß sie die damit verbundene Umsatzsteuerbelastung in Kauf nehmen, oder auf Grund der eigenen angespannten Lage selbst Verbindung mit den ausländischen Exporteuren oder inländischen Herstellern aufzunehmen und die ver-

teuernde Großhandelsstufe zu umgehen. Eine solche Wirkung kann niemals die Aufgabe eines Steuergesetzes und auch nicht im Sinne des Gesetzgebers sein.

Bei der Untersuchung der Absatzseite ist vorauszuschicken, daß nur ausgesprochene Großunternehmen sich eine eigene Absatzorganisation mit Verkaufsfilialen und großem Vertreternetz gestatten können. Das Gros der Hersteller wird neben seinen Reisenden, Agenten und dem Direktverkauf an den Einzelhandel immer auf den Vertrieb über den Fachgroßhandel angewiesen sein, weil allein dieser in großem Maße - denn nur darin liegt für ihn eine Gewinnchance - Teile der Produktion für eigene Rechnung auf sein Lager nehmen kann. Dem Hersteller wird für diese Erzeugnisse das Absatzrisiko abgenommen, er braucht kein eigenes, kostenverursachendes Vertriebslager zu unterhalten und kann das hierdurch gesparte Kapital anderweitig, z.B. zum Ankauf von Rohstoffen etc., verwenden. Der Großhandel gibt in der Regel große Aufträge, die zum Teil von ihm vorfinanziert werden. Er trägt hierdurch dazu bei, daß eine kontinuierliche Beschäftigung in der Produktion aufrechterhalten wird. Durch die regelmäßige Auslastung der Produktionskapazität werden die fixen Kosten am Erzeugnis klein gehalten und der Endverkaufspreis günstig gestaltet. Dem Produzenten werden vom Großhandel aber nicht nur die Risiken abgenommen, die durch schlechte Zahler, Modeschwankungen, Schwund und Verderb entstehen, sondern dieser sorgt auch dafür, daß die übernommenen Waren in die entlegensten Gebiete gelangen, daß neue Absatzwege entdeckt und alte Märkte gefestigt werden. Darin liegt seine Bedeutung für weite Industriekreise.

Welche Auswirkungen hat nun § 7 Abs.3 auf das Verhältnis zwischen Produktion und Absatzgroßhandel? Die Wirkungen fallen je nach der wirtschaftlichen Machtposition der Großhandelspartei oder des Großhandelsunternehmens verschieden aus. Ist z.B. der Großhandelszweig (oder das einzelne Unternehmen dieses Zweiges) in seinen Funktionen so wesentlich und unersetzbar für seine Abnehmerschaft, daß er ohne Ausschaltungsgefahr die einprozentige Umsatzsteuerquote in seinem Preis auf die Nachmänner abwälzen kann, so wird die Großhandelsgewinnspanne von der USt nicht geschmälert und die den Großhandel beliefernden Hersteller werden durch § 7 Abs.3 nicht in Mitleidenschaft gezogen.

Steht aber die Großhandelssparte (oder das einzelne Unternehmen) in hartem Konkurrenzkampf mit anderen Wirtschaftszweigen: Genossenschaften, Warenhäuser, sonstiger Direktbezug des Abnehmers beim Hersteller etc., so wird die ohnehin schon knapp bemessene Gewinnspanne des Großhandels um die nicht abwälzbare Umsatzsteuerquote verringert, wenn nicht der den Großhandel beliefernde Hersteller ein Einsehen hat. Produzenten, die ihre Erzeugnisse weitgehend über den Großhandel vertreiben, können ein Interesse daran haben, daß ihr "Warenverteiler" wirtschaftlich existenzfähig bleibt. Sie werden dann bei ihren mit 4 % belasteten Lieferungen an den Großhandel auf die Überwälzung eines Teiles derselben oder der ganzen Umsatzsteuerquote verzichten und so auf Kosten des eigenen Gewinnes die Waren zu einem niedrigeren Preise an ihren Großhändler abgeben. Dessen von der Absatzseite her eingegengte Gewinnspanne wird auf diese Weise von der Beschaffungsseite wieder erweitert. Damit tritt gleichsam eine Rückwälzung der Umsatzsteuerbelastung vom Großhandel auf die Produktion ein. Popitz ¹⁾ sieht eine Rückwälzung immer dann für gegeben an, "wenn der Unternehmer seine Einkaufspreise soweit zu drücken vermag, daß er die USt, die auf seinem Verkauf lastet, seinem Lieferer aufbürdet, so daß er also um die USt billiger verkaufen kann". Häufig kann der Großhandel den Hersteller sogar dazu zwingen, die auf ihm lastende Umsatzsteuerquote zu übernehmen. So im Falle vorübergehender Absatzkrisen, welche die Produktion, nur um den Betrieb nicht vollständig einstellen zu müssen, nötigen, den Forderungen des Absatzgroßhandels nach gesenkten Preisen nachzukommen. Auch bei der Einführung neuer Artikel wird der Hersteller den Großhandel so preisgünstig wie nur irgend möglich beliefern, um dessen weitreichende Vertriebsorganisation benutzen zu können. § 7 Abs.3 wirkt also auch über den Großhandel der Absatzseite auf die Produktion ein.

ac) Bedeutung für den Einzelhandel

Von ausschlaggebender Bedeutung war und ist der § 7 Abs.3 für die Wechselbeziehungen zwischen Großhandel und Einzelhandel. Wie die auf S.115 angeführte Tabelle zeigt, ist der Großhandel bei weitem

1) Popitz-Kloß-Grabower, a.a.O., S.23

nicht mehr der Hauptlieferant des Einzelhandels, sondern durch den Direktbezug vom Hersteller auf den zweiten Platz verwiesen worden. Hierbei hat das Umsatzsteuerrecht in Gestalt des § 7 Abs.3 eine Rolle gespielt, auf die noch ausführlich eingegangen wird.

Aber auch bei Außerachtlassung der USt kann von einer Tendenz des Einzelhandels gesprochen werden, in direkte Beziehungen zum Hersteller zu treten. Je geringer das Sortiment einer Einzelhandelsbranche und je höher der Wert der von ihr gehandelten Gegenstände ist, desto größer wird bei ihr das Bestreben sein, den Großhandel zu umgehen und direkt vom Hersteller einzukaufen.

Für beide Parteien sind in diesen Fällen die Funktionen des Großhandels entbehrlich, denn für den Hersteller sind bei dem Wert der Objekte (Kühlschränke etc.) auch Einzelhandelsgeschäfte lukrative Partner, denen man gerne günstige Konditionen gewährt; für die Einzelhandelsgeschäfte entfällt aus demselben Grunde und wegen des begrenzten Sortiments die Notwendigkeit, die mengenregulierende Funktion des Großhandels einzuschalten.

Weiterhin wird der Hang zum Direktbezug vom Hersteller um so stärker, je größer und kapitalkräftiger das betreffende Einzelhandelsunternehmen ist. Man denke an die gerade in den letzten Jahren immer mehr in den Vordergrund tretenden großen Kaufhäuser, Filialisten und Versandzentralen. Diese mit zahlreichen Filialen arbeitenden Unternehmen beziehen ihre Waren von den Herstellfirmen in einem Umfang, der häufig das Ausmaß der Großhandelsabnahme weit übersteigt, und lassen sogar manche Erzeugerfirmen ausschließlich für sich arbeiten. Solche Großunternehmen sind gerade in den letzten Fällen der stärkere Partner und können demzufolge entscheidend auf die Konditionen und Preisstellungen ihrer Lieferanten einwirken. Dies zeigt deutlich, daß sie eine für den Großhandel gefährliche Konkurrenz darstellen. Die von ihnen dem Letztverbraucher abverlangten Preise werden häufig unter denen der vom Großhandel belieferten konkurrierenden Einzelhandelsgeschäfte liegen.

Diese schon allgemein vorhandene Tendenz wird durch § 7 Abs.3 UStG noch verstärkt. Während beim Direktbezug des Einzelhändlers vom Hersteller auf dem getätigten Umsatzakt lediglich der vierprozentige Umsatzsteuersatz ruht, tritt bei der Zwischenschaltung des

Großhändlers eine zusätzliche einprozentige Belastung hinzu. Daß dieser geringfügige Betrag bei großen Umsätzen beachtliche Ausmaße erreichen kann, leuchtet ebenso ein wie die daraus resultierende Folge, daß jedes Einzelhandelsunternehmen, das es sich nur irgendwie leisten kann, den Großhandel umgehen und beim Hersteller beziehen wird.

Wie wirkt sich aber die einprozentige Umsatzsteuerbelastung auf die Zweige des Einzelhandels aus, die auf Grund ihrer besonderen Verhältnisse vom Großhandel beziehen müssen? Wie schon angedeutet wurde, gibt es noch Einzelhandelsbranchen, die auf die Leistungen des Großhandels nicht verzichten können. Nach der auf S.115 wiedergegebenen Tabelle bezogen 1956 noch 23 von 100 am Ifo-Konjunkturtest teilnehmenden Einzelhandelsbetriebe ihre Waren vom Großhandel. Das Zusammenschrumpfen dieser Zahl auf 13 bei Außerachtlassen der Einzelhandelsbetriebe im Nahrungs- und Genußmittelhandel weist deutlich darauf hin, daß es vor allem Einzelhandelssparten mit ganz speziellen Eigenschaften sind, die von der Belieferung durch den Großhandel abhängig sind. Es sind vor allem solche Einzelhandelsbranchen, die ein umfangreiches Sortiment mit zahlreichen kleinen und kleinsten Artikeln benötigen. In erster Linie muß hier an die Lebensmitteleinzelhändler gedacht werden, ferner an die Kurz-, Galanterie- und Spielwarengeschäfte, die Eisen- und Metallwarenhandlungen etc. V. Sellner ¹⁾ schätzt die Zahl der umgesetzten Artikel im Nahrungs- und Genußmittelhandel ohne Berücksichtigung der Qualitätsunterschiede auf etwa 2000, im Eisen- und Metallwarenhandel ohne Berücksichtigung der verschiedenen Qualitäten, Ausführungen und Größen auf etwa 10 000 bis 12 000, im Kurz-, Galanterie- und Spielwarenhandel auf etwa 50 000. Diese Zahlen (Stand 1938) sind eher zu niedrig als zu hoch gegriffen. Allen soeben genannten Einzelhandelssparten ist gemeinsam, daß sie infolge ihrer zahlreichen, meist aber nur in kleinen Mengen benötigten Artikel nicht direkt mit den Herstellern in Geschäftsbeziehungen treten können. Für den Produzenten ist es unmöglich, wegen einer Bestellung von 50 Suppenwürfeln, 100 Bogen Schreibpapier, 10 Packungen Nägel etc. seine Vertriebsabteilung in Bewegung zu setzen.

1) v. Sellner, a.a.O., S.76

Hier hat der Absatzgroßhandel seine große Aufgabe. Er ist auf Grund seiner Einkaufs- und Lagerpolitik in der Lage, die vielfältigen, in der Zahl der verlangten Artikel meistens großen, in der Größe der verlangten Mengen meistens kleinen Wünsche seiner Einzelhandelskundschaft zu erfüllen. Auch dem Kreditbedürfnis dieser mittleren und kleinen Betriebe kann der einschlägige Großhandel am ehesten gerecht werden. So gewährt er im großen Umfange Warenkredite, welche die Zeitspanne überbrücken sollen, die normalerweise ein Einzelhändler benötigt, um die eingekaufte Ware wieder zu verkaufen. Der Absatzgroßhandel ist also einerseits für diese kleinen und mittleren, häufig standortungünstigen, auf ein reichhaltiges Sortiment angewiesenen Einzelhandelsgeschäfte unentbehrlich.

Und dennoch belastet er andererseits - wir kommen damit zur Beantwortung der eingangs gestellten Frage - die von ihm belieferten Betriebe schwer in ihrem Konkurrenzkampf gegenüber solchen Unternehmen, welche die gleichen Waren ohne die einprozentige Großhandelsquote an den Verbraucher abgeben können. In erster Linie muß hier an die Konkurrenz der Lebensmittel-, Hausrat-, Parfümerieabteilungen etc. der großen Warenhäuser gedacht werden (Kaufhof, Hertie etc.). Diese direkt vom Hersteller beziehenden Großunternehmen überspringen die Großhandelsstufe und können ihre, in allen größeren Städten vorhandenen Abteilungen und Filialbetriebe um die einprozentige Umsatzsteuerquote billiger mit Waren versehen, da die Lieferungen der Einkaufszentrale an ihre Abteilungen als Innenumsätze nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen. (Da außerdem die Großhandelsspanne fortfällt, kann eine weitere Verbilligung eintreten).

Durch diese Begünstigung der mehrstufigen Unternehmen gegenüber den einstufigen Einzelhandelsbetrieben wird eine eindeutige Verletzung der Wettbewerbsneutralität bewirkt. Dieser dem Umsatzsteuerrecht innewohnende, von Anfang an bekämpfte Zug macht sich besonders bei den soeben behandelten Einzelhandelsunternehmen bemerkbar, weil hier nie der Schutz der Zusatzsteuer des § 8 UStG eingegriffen hat.

Der auf Grund des Bundesverfassungsgerichtsurteils vom 5.3.1958 (BGBl I S.154) für nichtig erklärte § 8 UStG hatte in den Fällen

für einen beschränkten Wettbewerbsausgleich gesorgt, in denen Gegenstände durch den Hersteller im Einzelhandel verkauft wurden. Diese Lieferungen hatten bis zum 5.3.1958 einer sogenannten Zusatzsteuer unterlegen. Die als Konkurrenten des Einzelhandels vornehmlich auftretenden Warenhäuser fielen nie unter diese Vorschrift, weil sie keine Herstellbetriebe sind.

§ 7 Abs.3 benachteiligt also nicht nur den Großhandel, sondern auch die Einzelhandelsbetriebe, die auf seine Lieferungen angewiesen sind und infolge des im Großhandelspreis auf sie abgewälzten Umsatzsteuerbetrages ihre Waren teurer an den Verbraucher abgeben müssen.

Die Forderungen, aus Gründen der Wettbewerbsneutralität den gesamten Großhandel, zumindest aber den Nahrungsmittelgroßhandel, von der USt zu befreien, oder dem Einzelhandel auf alle über die Großhandelsstufe erfolgten Bezüge eine Umsatzsteuerrückvergütung von 1 % des Großhandelspreises zu gewähren, sind daher berechtigt.

V. Von den unter § 1 fallenden Umsätzen sind gem. § 4

Ziffer 5 umsatzsteuerfrei:

"die Lieferungen von a) Wasser;

b) Gas, Elektrizität oder Wärme

aa) durch den Bund, die Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände oder Zweckverbände,

bb) durch zusammenhängende Leitungen mehrerer Unternehmer mit Ausnahme der ersten Lieferung im Inland."

a) Die Situation der Energiewirtschaft

1. Die Bedeutung der befreiten Versorgungsgüter für die Volkswirtschaft

Die Versorgung der Bevölkerung und Wirtschaft mit Wasser, Gas, Elektrizität und Wärme gehört zu den wichtigsten Problemen einer Volkswirtschaft. Es gibt kaum noch einen Lebensbereich, in welchem diese Versorgungsgüter entbehrlich sind. Von der Bewältigung des stetig steigenden Bedarfs an ihnen hängt das reibungslose Funktionieren von Wirtschaft und Haushalt ab.

Vor allem bereitet die Wasserversorgung der immer größer werdenden Städte Sorgen. Das für Bevölkerung und Wirtschaft notwendige Trink- und Nutzwasser muß z.T. von weit her geholt werden. (Die Städte des Ruhrgebietes decken ihren Bedarf teilweise aus den zahlreichen Talsperren des Sauerlandes, Stuttgart holt sein Wasser mit Hilfe einer kostspieligen Leitungsanlage direkt aus dem Bodensee etc.).

Die Industrie allein verbrauchte 1952 3 656 474 000 cbm Wasser, davon stammten 56,4 % aus Flüssen, Seen und Talsperren, 28,4 % aus Quellen und Grundwasser. ¹⁾

Auch der Energiebedarf steigt von Jahr zu Jahr. Solange die Ausnutzung der Atomenergie wirtschaftlich noch unrentabel ist, sind neben Kohle und Heizöl vor allem Gas und der elektrische Strom die Energiespender in Industrie, gewerblicher Wirtschaft und Haushalt.

1) Statistisches Jahrbuch 1957, S.245

Über das Ausmaß der Energieverbrauchssteigerung unserer Industrie gibt die folgende Tabelle Aufschluß:

Brennstoff- und Energieverbrauch der gesamten Industrie ¹⁾

Jahr	Kohle 1 000 t Steinkohle- Einh.	Heizöl t	Gas Mill. cbm	Strom Mill. Kwh
1953	61 994	- -	14 808	40 582
1954	64 832	1 369 062	14 380	45 940
1955	73 108	2 058 983	16 625	51 424
1956	75 086	3 077 801	17 839	56 585

In den Kreisen der Elektrizitätswirtschaft wird mit einem weiteren Anschwellen des Bedarfs gerechnet. So wurde auf der Tagung der Vereinigung Deutscher Elektrizitätswerke 1957 in Nürnberg bekanntgegeben, daß man auf Grund der bisherigen Erfahrungen auch in den kommenden Jahren mit einer jeweiligen Zuwachsrate von 10 % rechnen müsse. ²⁾

2. Die Träger der Wasser- und Energieversorgung ³⁾

Die heutige Energieversorgung ist historisch gewachsen, entstand also nicht auf Grund eines systematischen Planes. Die energiewirtschaftliche Betätigung geschah in ihren Anfängen auf Grund rein privatwirtschaftlicher Erwägungen. Private Unternehmer erzeugten in ihren Betrieben Gas und Strom wie jedes andere Produkt. Hauptziel war die höchstmögliche Gewinnerzielung.

Die Situation änderte sich mit der Ausdehnung der Städte und der steigenden Lebenshaltung einerseits (die Verwendung von Gas und Strom wird lebensnotwendig) und dem Vordringen der Energiestoffe in Technik und Industrie andererseits.

1) Stat. Jahrbuch 1957, S.243-244

2) "Kurzschluß am Kapitalmarkt führt zu Stromausfall", DWZtg. 40/10/57

3) Didden, Rolf, "Konzessionsabgaben der Energie- und Wasserversorgungsunternehmen", München 1952
Solling, H., "Der Energiebedarf des Haushalts und seine wirtschaftliche Deckung", Frankfurt a.M. 1952

Der Tendenz der Gewinnmaximierung auf Grund konsequenter Befolgung des privatwirtschaftlichen Prinzips stand jetzt die Notwendigkeit gegenüber, die in steigendem Maße benötigte Energie der Industrie, dem Gewerbe und den Haushaltungen zu tragbaren Preisen und in ausreichender Menge zur Verfügung zu stellen. Dies war der Zeitpunkt, in welchem die öffentliche Hand begann, in Form staatlicher und kommunaler Versorgungsunternehmen die Energie- und Wasserversorgung in eigene Regie zu übernehmen. Je nach Größe, Finanzkraft und Vorkommen natürlicher Energiestoffe übernahmen Gemeinden oder Gemeindeverbände (Landkreise, Bezirke) die Versorgung ihrer eigenen Gebiete oder gründeten Zweckverbände, die den Betrieb eines Überlandkraftwerkes zum Gegenstand haben. Auch die Länder und das Reich (Bund) waren und sind auf diesem Gebiet tätig, vor allem in der Form von Beteiligungen. So haben die rein privatrechtlichen Versorgungsunternehmen an Bedeutung verloren, nicht dagegen die gemischtwirtschaftlichen Energiebetriebe und die Eigenversorgungsanlagen der Industrie, die an der Gesamtstromerzeugung der Bundesrepublik zu einem erheblichen Prozentsatz beteiligt sind.

Inlandserzeugung Strom in Mill. Kwh ¹⁾

Jahr	Erzeugnisse insgesamt	%	Davon industr.Erzeugg.	%
1950	44 466	100	17 217	38,7
1951	51 851	100	19 863	38,3
1952	56 780	100	21 892	38,5
1953	61 026	100	24 045	39,4
1954	68 521	100	26 419	38,6
1955	76 542	100	29 131	38,1

Die meisten Versorgungsunternehmen - auch ein Teil der kommunalen Verbundbetriebe - haben sich die Rechtsform der AG oder GmbH gegeben (Bayern-AG, Preußische Elektrizitätsaktiengesellschaft Hannover, Kraftwerk Kassel GmbH etc.).

Die typische Unternehmungsform für das von einer Gemeinde betriebene örtliche Energieunternehmen ist jedoch der durch die Eigen-

1) Statistisches Jahrbuch 1957, S.241

betriebsverordnung vom 21.11.1938 begründete gemeindliche Eigenbetrieb. Durch diese Verordnung wird das kommunale Versorgungsunternehmen aus der Verwaltungssphäre gelöst und nach wirtschaftlichen Grundsätzen geleitet.

3. Monopolcharakter der Versorgungsunternehmen ¹⁾

Ein charakteristischer Zug aller Energieversorgungsunternehmen ist das ihnen eigene Monopolstreben. Es äußert sich in dem Willen, das ausschließliche Lieferungsrecht in einem räumlich begrenzten Gebiet zu erhalten. Dieses sogenannte Gebietsmonopol gründet sich rechtlich auf den zwischen dem öffentlichen Gemeinwesen und dem Versorgungsunternehmen abgeschlossenen Konzessionsvertrag.

Auf Grund dieses Vertrages überläßt die Gemeinde ihre öffentlichen Straßen, Wege und Plätze dem Versorgungsunternehmen zur Verlegung der notwendigen Leitungen, Rohre und Anlagen und überträgt ihm außerdem das Ausschließlichkeitsrecht der Lieferung. Als Gegenleistung entrichtet der Energiebetrieb die Konzessionsabgabe an die Gemeinde. Diese Monopolstellung wird von der Energiewirtschaft gegen alle Angriffe aus dem Lager der einen Wettbewerb fordernden, abnehmenden Industrie immer wieder mit dem Argument verteidigt, das Ausschließlichkeitsrecht sei Voraussetzung für jegliche Versorgungswirtschaftliche Betätigung. Einmal sind die Versorgungsgüter Strom, Gas und Wasser überhaupt nicht oder doch nur in sehr geringem Umfang zu stapeln. Folglich gibt es in der Energiewirtschaft keinen überbrückenden Handel und der Produzent muß unmittelbar auf die Ansprüche des Konsumenten reagieren. Daher stehen die Bedarfsschätzung und vor allem die Ermittlung der Spitzenbelastung im Vordergrund der Planung, denn die Spitzenbelastung ist entscheidend für die zu installierende Kapazität. Die dauernde Lieferbereitschaft verlangt ein umfangreiches Erzeugungs- und Verteilungssystem. Das Anlagevermögen eines Versorgungsunternehmens beträgt im Durchschnitt 70 - 80 % des gesamten Bruttovermögens. Durch diese Anlageintensität sind die hohen Fixkosten (Abschreibungen und Zinsen) bedingt. Diese wiederum sind der Grund dafür, daß ein Versorgungsunternehmen nur dann bei angemessenen Abnehmerpreisen ren-

1) Solling, a.a.O., S.20

tabel wirtschaften kann, wenn ein genügend großer Abnehmerkreis dauernd zur Verfügung steht, wenn also ausnahmslos alle Abnehmer eines durch das Leitungsnetz erschlossenen Gebietes erfaßt werden. Auf diesen Überlegungen basiert das ausschließliche Lieferungsrecht (und der Lieferungszwang) der Energieversorgungswirtschaft.

Hinzu kommt die Tatsache, daß, im Gegensatz zur sonstigen Wirtschaft, der Preisspiegel der Energiewirtschaft durch Konkurrenz nicht gesenkt, sondern im Gegenteil gehoben wird. Treten nämlich zwei Versorgungsunternehmen derselben Energieart innerhalb eines Gebietes in Konkurrenzkampf, so entfällt auf beide nur ein Teil der Abnehmerschaft, jede der beiden Gesellschaften muß aber die Lasten eines Erzeugungs- und Verteilungssystems tragen. Dies ist nur möglich, wenn die Preise entsprechend erhöht werden. Es liegt also zumindest im Interesse des normalen Energieverbrauchers, wenn die Versorgungsunternehmen darauf bedacht sind, "durch Aufrichtung eindeutiger Demarkationsgrenzen und durch eine gebietsmäßige Abschirmung sich das ausschließliche Versorgungsrecht und eine absatzmäßige Souveränität in dem ihrem Einfluß zugänglichen Bereich zu sichern." (Didden: a.a.O., S.9).

4. Energiewirtschaft und staatliche Einflußnahme

Es konnte nicht ausbleiben, daß der Staat auf einen derartig wichtigen Wirtschaftszweig im allgemeinen Interesse Einfluß nahm. Dies geschah durch das Gesetz zur Förderung der Energiewirtschaft vom 13. Dezember 1935 (RGBl 1935 Teil I S.1451). Die Zielsetzung dieses sogenannten Energiewirtschaftsgesetzes kommt in der Präambel zum Ausdruck. Dort heißt es:

"Um die Energiewirtschaft als wichtige Grundlage des wirtschaftlichen und sozialen Lebens im Zusammenwirken aller beteiligten Kräfte der Wirtschaft und der öffentlichen Gebietskörperschaften einheitlich zu führen und im Interesse des Gemeinwohls die Energiearten wirtschaftlich einzusetzen, den notwendigen öffentlichen Einfluß in allen Angelegenheiten der Energieversorgung zu sichern, volkswirtschaftlich schädliche Auswirkungen des Wettbewerbs zu verhindern, einen zweckmäßigen Ausgleich durch Verbundwirtschaft zu fördern und durch all dies die Energieversorgung so sicher und billig wie möglich zu gestalten, hat die Reichsregierung das folgende Gesetz beschlossen."

Das Energiegesetz ist nur ein Teil des staatlichen Eingreifens auf dem Energiesektor. Der Staat beeinflusst die Versorgungswirtschaft auch durch die Steuergesetze. Dabei ist überall das Streben zu erkennen, die kommunalen und staatlichen Versorgungsunternehmen gegenüber den privaten und gemischtwirtschaftlichen Betrieben zu bevorzugen. So waren bis zum Jahre 1934 alle kommunalen Energieversorgungsunternehmen im Gegensatz zu gleichartigen privaten oder gemischtwirtschaftlichen Betrieben von der Körperschaftssteuer befreit. Erst bei der Neufassung des Körperschaftsteuergesetzes im Jahre 1934 (KStG v. 16.10.1934; RGBl I S.1031) wurden die Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts zu dieser Steuer herangezogen; allerdings mit der Maßgabe, daß die Körperschaftsteuer derjenigen Gemeinde zufließt, die das Versorgungsunternehmen betrieb. Dieses Privileg fiel auf Grund des steigenden Finanzbedarfs des Reiches 1938 fort und die gemeindlichen Versorgungsbetriebe mußten von nun an ihre Körperschaftsteuer an das Finanzamt abführen. Wenn damit auch die größte Steuervergünstigung abgeschafft wurde, so besteht doch bis zum heutigen Tage für die staatlichen und kommunalen Versorgungsbetriebe gegenüber allen privaten und gemischtwirtschaftlichen Konkurrenzunternehmen der Vorteil der völligen Vermögen- und Umsatzsteuerfreiheit.

Die Vermögensteuerfreiheit wird in § 3 Abs.1 Ziffer 3 des VStG geregelt, wo es heißt:

Von der Vermögensteuer sind befreit:

"Unternehmen, wenn die Anteile an ihnen ausschließlich dem Bund, einem Land, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einem Zweckverband gehören und die Erträge ausschließlich diesen Körperschaften zufließen."

Die Umsatzsteuerfreiheit der kommunalen Versorgungsbetriebe im Hinblick auf Elektrizitäts-, Wärme- und Gaslieferungen fußt auf § 4 Ziffer 5 UStG, dessen weit gesteckter Rahmen Gegenstand der nun folgenden Untersuchungen ist.

b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 5 UStG ¹⁾

1. Steuerfreiheit der Lieferungen von Wasser (§ 4 Ziffer 5a)

Vor dem 1.1.1955 waren die Lieferungen von Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme unter gleichen Bedingungen von der USt befreit. Erst das 5. Gesetz zur Änderung des UStG v. 26.12.1954 (BGBl 1954 I/505) hat den Lieferungen von Wasser gegenüber den anderen Energiestoffen eine Sonderstellung eingeräumt, d.h. den Kreis der begünstigten Unternehmer und der steuerfreien Lieferungen und Leistungen beträchtlich erweitert. Für die Umsatzsteuerfreiheit der Lieferungen von Wasser gem. § 4 Ziffer 5a ist es gleichgültig, ob der Lieferer eine Gebietskörperschaft, ein Gemeindeverband, ein Zweckverband, eine diesen nach § 31 DB gleichgestellte Gesellschaft oder ein privater anderer Unternehmer ist. Die Wasserwerke, die nicht der öffentlichen Hand gehören, sind auch dann mit den von ihnen bewirkten Wasserlieferungen steuerfrei, wenn es sich um die ersten Lieferungen im Inland handelt (Gegensatz zu § 4 Ziffer 5b, bb). Befreit sind alle Lieferungen von gewöhnlichem Wasser. Dazu rechnet Wasser für den menschlichen Gebrauch, für gewerbliche Zwecke und die entgeltliche Abgabe von Wasserkraft an Elektrizitätswerke zur Erzeugung von Strom. (RFH v. 17.4.28, VA 35/28, RStBl 1928/206).

Unter die Befreiung fallen dagegen nicht die Umsätze von Thermal-, Heil- und Tafelwasser.

Der allgemeine Grundsatz, daß Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung teilen, gilt auch im Rahmen der Befreiungsvorschriften des § 4 UStG. So erstreckt sich die Umsatzsteuerbefreiung auf die mit der Lieferung von Wasser üblicherweise in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Nebenleistungen (z.B. Vermietung von Wassermessern, Legen und Unterhalten von Wasserleitungen bis zum Hausanschluß etc.). Dieser Grundsatz hat jedoch keine Bedeutung für die privaten Wassererzeuger. Sie haben ihre Nebenleistungen der USt zu unterwerfen (BdF-Erlaß v. 12.4.1955, U-Kartei S. 4174 K.51).

1) Juretzek, a.a.O., S.236 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.480 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.274 ff.

2. Steuerfreiheit der Lieferungen von Gas, Elektrizität oder Wärme (§ 4 Ziffer 5b)

Bei den Lieferungen von Gas, Elektrizität oder Wärme ist im Gegensatz zu den Wasserlieferungen keine Erweiterung der Steuerbefreiung durch das 5. Gesetz zur Änderung des UStG vom 26.12.1954 (BGBl 1954 I/505) eingetreten.

aa) Lieferungen von Gas, Elektrizität oder Wärme durch den Bund, die Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände oder Zweck- verbände (§ 4 Ziffer 5b, aa)

Umsatzsteuerfrei sind alle Lieferungen (Erzeuger- und Verteilerlieferungen) von Gas- auch Propangas in Flaschen - von Elektrizität oder Wärme durch den Bund, die Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände und Zweckverbände. Begünstigt sind nur deutsche öffentlich-rechtliche Körperschaften, nicht auch ausländische (RPH v. 15.7.38, V 209/37, RStBl 38/823). § 31 Abs.3 DB dehnt diese Vergünstigungen auf Gas-, Elektrizitäts- oder Heizwerke aus, die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, wenn die Gesellschaftsanteile ausschließlich dem Bund, den Ländern etc. gehören und die Erträge ausschließlich diesen Körperschaften zufließen.

Zweckverbände, an denen auch natürliche und juristische Personen des Privatrechts beteiligt sind, fallen nicht unter § 4 Ziffer 5b, aa (RPH v. 29.5.42; V 13/42; RStBl 1942/887). Durch § 31 Abs.1 DB wird die Umsatzsteuerfreiheit auf alle Umsätze ausgedehnt, soweit sie dem Betrieb von Gas-, Elektrizitäts- oder Heizwerken eigentümlich sind. Nicht begünstigt sind dagegen Leistungen, die auch in jedem anderen Unternehmen gleichen Umfangs regelmäßig vorkommen können: z.B. Betrieb einer Werkskantine, Lieferung und Installation von Beleuchtungs- und Heizkörpern, die Lieferung von Altmaterial, die Gewährung von Verpflegung und Übernachtung an Arbeitnehmer etc. (RPH v. 14.12.34; VA 65/53; RStBl 35/633).

Steuerfrei dagegen sind:

Vermietung von Meßapparaten (RPH v. 4.7.30, VA 937/29; RStBl 30/623),
Legen und Unterhalten von Zuleitungen bis zum Hausanschluß, die Lie-

ferung von Abdampf (RFH v. 19.12.30 VA 878/30; RStBl 31/323), Koks, Rohteer (RFH v. 19.12.30 VA 224/30; RStBl 31/506), Schlacke (RFH v. 14.12.34 VA 65/33; RStBl 35/633) etc.

Die Lieferung von Benzol fällt nur dann unter die Steuerfreiheit, wenn die Benzolgewinnung eine normale Nebenproduktgewinnung im Betrieb eines Gaswerks ist und das Benzol nicht so weiterverarbeitet wird, daß es nicht mehr als normales Nebenprodukt eines Gaswerkes angesehen werden kann (RFH v. 30.10.31 VA 841/31; RStBl 32/377).

Die Ausgleichsteuer wird durch die Befreiungsvorschrift nicht betroffen. Wenn ein städtisches Gaswerk für seinen Betrieb englische Kohle einführt, so ist die darauf lastende Umsatzausgleichsteuer zu entrichten.

Die Steuerfreiheit der Umsätze von Bund, Ländern, Gemeinden etc. ist nicht auf die Umsätze im eigenen Gebiet beschränkt. Steuerfrei sind deshalb auch Umsätze an andere Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände oder Zweckverbände (§ 31 Abs.2 DB).

(RFH v. 4.5.34 VA 618/32; RStBl 34/883),

(RFH v. 9.11.34 VA 336/33; RStBl 35/631).

ab) Lieferungen von Gas, Elektrizität oder Wärme durch zusammenhängende Leitungen mehrerer Unternehmer mit Ausnahme der ersten Lieferung im Inland (§ 4 Ziffer 5b, bb)

Andere Unternehmer als die in § 4 Ziffer 5b, aa, genannten öffentlich-rechtlichen Körperschaften und die durch § 31 Abs.3 DB gleichgestellten Gesellschaften - also alle privaten Erzeuger - müssen die ersten Lieferungen von Gas, Elektrizität oder Wärme im Inland mit 4 % versteuern, gleichgültig, ob sie unmittelbar an den letzten Verbraucher oder an einen weiterliefernden Unternehmer abgeben. Diese weiterliefernden Unternehmer, sogenannte Verteilernetze, sind dagegen, weil sie zweite und weitere Lieferungen im Inland ausführen, steuerfrei. Sie werden steuerlich aus den gleichen Gründen begünstigt wie der Zwischenhandel nach den Vorschriften des § 4 Ziffer 4 und § 7 Abs.3. Die Lieferungen des inländischen Erzeugers an ausländische Abnehmer fallen unter § 4 Ziffer 3; es handelt sich also um steuerfreie Ausfuhrlieferungen.

Bei der Weiterlieferung von aus dem Ausland eingeführter Energie im Inland ist der Ort der Lieferung entscheidend dafür, wer die erste steuerpflichtige Lieferung im Inland tätigt. Die Lieferung von Strom, Gas etc., d.h. die Verschaffung der Verfügungsmacht, erfolgt an der Stelle, wo der für den Abnehmer zuständige Zähler steht. Ist der Zähler im Ausland, so ist die Lieferung nicht steuerbar, der inländische Abnehmer führt dann die erste steuerpflichtige Lieferung im Inland aus. Befindet sich der Meßapparat dagegen im Inland, so ist der ausländische Erzeuger wegen der ersten Inlandslieferung steuerpflichtig (RPH v. 13.9.35 VA 415/35; RStBl 35/1436).

Die sogenannten Verteiler- oder Zwischenwerke sind Unternehmungen, welche die genannten Wirtschaftsgüter direkt vom Erzeuger oder anderen Unternehmern beziehen und durch zusammenhängende Leitungen weiterliefern und an den Verbraucher verteilen. Sie tätigen in jedem Falle steuerfreie Lieferungen (einzige Ausnahme: Abnahme von einem ausländischen Erzeuger, siehe oben), gleichgültig, ob sie den bezogenen Strom umformen oder das bezogene Gas reinigen, entschwefeln oder den Gasdruck verändern; sofern nur der Leitungszusammenhang gewahrt worden ist. Die Steuerfreiheit ist für die Verteilerwerke nicht davon abhängig, ob sie im Groß- oder Einzelhandel liefern. Daher ist auch ein Hauseigentümer, der Strom durch seine Hausleitung an seine Mieter weiterliefert, steuerfrei. Ein besonderer buchmäßiger Nachweis wird in § 4 Ziffer 5 nicht gefordert (RPH v. 11.10.40 V 269/39; RStBl 40/990).

Die Erweiterung der Steuerfreiheit für die öffentlichen Versorgungsbetriebe auf alle Umsätze, die mit dem Betrieb von Gas-, Elektrizitäts- oder Heizwerken regelmäßig verbunden sind (§ 31 Abs.1 DB), gilt nicht für private Unternehmer.

c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Befreiungsvorschrift

Wie die steuerrechtliche Behandlung des § 4 Ziffer 5 UStG im vorigen Abschnitt gezeigt hat, haben die dort aufgeführten Steuerbefreiungstatbestände verschiedenen Umfang. Während die Lieferungen von Wasser (§ 4 Ziffer 5a) und die Verteilerlieferungen von Gas, Elektrizität und Wärme (§ 4 Ziffer 5b, bb) ohne Rücksicht darauf

von der Umsatzsteuer befreit sind, ob das den Umsatzakt tätige Unternehmen ein kommunales oder privates ist, kommt die Steuerfreiheit der ersten Lieferung von Gas, Elektrizität und Wärme (§ 4 Ziffer 5b, aa) ausschließlich staatlichen und kommunalen Erzeugerbetrieben zugute.

1. Die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuerfreiheit von ersten Elektrizitäts-, Gas- und Wärmelieferungen durch Versorgungsbetriebe der öffentlichen Hand (§ 4 Ziffer 5b, aa)

aa) Für die staatlichen und kommunalen Unternehmungen selbst

Es scheint auf den ersten Blick selbstverständlich, daß die genannten Umsatzakte staatlicher und kommunaler Unternehmen steuerfrei bleiben. Länder, Gemeinden, Kreise - als Träger der Versorgungsunternehmen - erheben ja zu ihrer Finanzierung selbst öffentliche Abgaben und erhalten vom Bund Steueranteile. Es mutet daher widersinnig an, daß sie andererseits Steuern an den Bund abführen sollen. Haushaltsrechtliche, verwaltungstechnische, kommunalpolitische und vor allem wirtschaftspolitische Gründe ¹⁾ haben jedoch den Gesetzgeber dazu veranlaßt, Bund, Länder und Gemeinden immer dann der Steuerpflicht zu unterwerfen, wenn sie nicht im Rahmen ihrer Hoheitsverwaltung handeln, sondern privatwirtschaftlichen Unternehmungen Konkurrenz machen. Dies ist bei der Energieversorgung eindeutig der Fall. Nicht nur Unternehmen der öffentlichen Hand, sondern auch private und vor allem gemischtwirtschaftliche Betriebe sind als Versorgungsunternehmen tätig.

Die Umsatzsteuerfreiheit staatlicher und kommunaler Versorgungsbetriebe gem. § 4 Ziffer 5b, aa stellt daher eine nicht selbstverständliche Durchbrechung des oben angeführten Grundsatzes dar, daß die privatwirtschaftliche Betätigung öffentlich-rechtlicher Unternehmungen die Steuerpflicht auslöst.

Diese eindeutige Bevorzugung der öffentlichen Energieunternehmen wird vom Gesetzgeber damit begründet, daß diese Betriebe, welche die Bevölkerung mit den für jedermann lebenswichtigen Wirtschaftsgütern versorgen, nicht dazu bestimmt sind, hohe Gewinne abzuwerfen.

1) Bühler, O., Steuerrecht I. S.203/204

sondern die Versorgung im öffentlichen Interesse durchzuführen haben, und daß sie ferner auch in Not-, Krisen- und Kriegszeiten ihre Versorgungsleistungen erbringen müssen.

Bei gut geleiteten öffentlichen Versorgungsunternehmen hat die Umsatzsteuerfreiheit in Verbindung mit der Vermögensteuerfreiheit zweifellos vielfach zu einer für den Abnehmer im Preis spürbaren Entlastung geführt - im Gegensatz zu den mit der Vermögenssteuer und der 4%igen Umsatzsteuer belasteten privaten oder gemischtwirtschaftlichen Betrieben.

Ohne § 4 Ziffer 5b, aa wäre es z.B. der Bayernwerk AG nicht möglich gewesen, trotz der Erhöhung der Ruhrkohlenpreise, der Löhne und Materialkosten den seit August 1952 unveränderten Strompreis auch den Winter 1957/58 noch aufrecht zu erhalten. ¹⁾ Wie hoch die zu zahlende Umsatzsteuerquote bei durchschnittlichen Versorgungsbetrieben einer Großstadt sein würde, zeigt das Beispiel der Städtischen Werke Kassel AG.

Die Verkaufserlöse aus Strom-, Gas- und Wasserverkauf betrugen dort im Geschäftsjahr 1955/56 insgesamt 29,81 Millionen DM. Bei Steuerpflicht hätten die Städtischen Werke Kassel AG folglich über 1 Million DM allein an Umsatzsteuer an den Fiskus zu zahlen gehabt. ²⁾

Auf der anderen Seite hat die einseitige steuerliche Begünstigung vor allem bei kleineren, finanziell schwachen gemeindlichen Versorgungswerken dazu geführt, daß eine klare Erkenntnis der wirtschaftlichen Lage des eigenen Betriebes im Vergleich zu privatwirtschaftlichen verwischt wurde. Bei manchen Gemeinden ist dadurch das Streben gefördert worden, "sich auch dann in solchen wirtschaftlichen Unternehmungen zu betätigen, wenn die wirtschaftliche Lage der von ihnen unterhaltenen Betriebe ungünstiger war als die eines vergleichbaren privatwirtschaftlichen Betriebes". ³⁾

Dennoch steht es außer Zweifel, daß die Umsatzsteuerfreiheit die Preisbildung vor allem der großen öffentlichen Versorgungsunternehmen spürbar beeinflußt und die vom Gesetzgeber in der Präambel

1) "Bayernwerk will Strompreis halten", DWZtg 89/6/57

2) "Stadtwerke Kassel", DWZtg 2/9/58

3) Bergmann, K., "Unternehmungsformen in der kommunalen Energieversorgung", München 1957, S.105

des Energiegesetzes zum Ausdruck gebrachte Absicht, die Energieversorgung so billig wie möglich zu gestalten, wesentlich unterstützt hat.

ab) Für die privaten und gemischtwirtschaftlichen Versorgungs-
unternehmen der Erzeugungsstufe

Wie schon ausgeführt wurde, ist durch das UStG v. 26.12.1954 die von der Bundesregierung angestrebte Gleichstellung der privaten und öffentlich-rechtlichen Gas- und Elektrizitätsunternehmen nicht verwirklicht worden. Auf Betreiben der Gemeinden hin hat sich der Bundestag trotz der entgegenstehenden Regierungsvorlage für die Beibehaltung des Steuerprivilegs der öffentlichen Hand entschieden. Es besteht folglich im Bundesgebiet immer noch der den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung verletzende Zustand, daß Unternehmen, die die gleichen, im allgemeinen Interesse liegenden Versorgungsaufgaben erfüllen, die alle den Bestimmungen des Energiegesetzes unterworfen sind, die alle bei ihrer Tarifgestaltung von denselben Faktoren in ihrem Gebiet (z.B. Beschäftigungsstruktur, Kaufkraftstreuung, Siedlungsdichte, industrielle Intensität etc.) abhängig sind, doch steuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden, und zwar je nachdem, ob ein privater Unternehmer oder die öffentliche Hand das Versorgungsunternehmen betreibt.

Davon werden nicht nur Betriebe betroffen, die in der Hand von natürlichen oder juristischen Personen des privaten Rechtes liegen, sondern auch die sogenannten gemischtwirtschaftlichen Unternehmungen, bei denen die Anteile zwischen privaten Unternehmern und Körperschaften des öffentlichen Rechtes aufgeteilt sind.

Bei ihnen sind nicht nur die Hauptleistungen, d.h. die Lieferungen von erzeugtem Gas, Strom und Wärme umsatzsteuerpflichtig, sondern auch die Umsätze von Nebenprodukten (z.B. Koks, Teer, Benzol) und die bei kommunalen Energieunternehmen steuerfreien sonstigen Leistungen des Legens und Unterhaltens der Verteilerleitungen, das Vermieten von Meßapparaten etc.).

Daß die vierprozentige Belastung der Hauptleistungen einen spürbaren Einfluß auf die Preisgestaltung eines Versorgungsunternehmens ausüben muß, liegt auf der Hand, daß aber auch die auf den Neben-

produkten und sonstigen Leistungen ruhenden Umsatzsteuerquoten zu einem fühlbaren Kostenfaktor anschwellen können (immer dann, wenn der Umsatzanteil der Nebenprodukte beachtlich ist) zeigt das Beispiel der Hamburger Gaswerke GmbH. ¹⁾ Die Gesamterlöse nahmen bei diesem Unternehmen im Geschäftsjahr 1956/57 um 15,7 % zu; während sich aber die Zuwachsrate der Erträge aus dem Hauptverkaufsprodukt Gas nur um 5,2 % erhöhten, stieg die Zuwachsrate der Erträge aus dem Absatz von Nebenprodukten (Koks, Koksgrus, Teer, Benzol) um rund 30 %. Der Anteil der Nebenprodukte am Gesamtertrag belief sich auf 47,2 %.

Wie groß die 4%ige Umsatzsteuer-Belastung sein kann, zeigt sich am deutlichsten an der Gegenüberstellung zweier fiktiver gemischt-wirtschaftlicher Versorgungsunternehmen, die sich lediglich in dem einen, aber entscheidenden Punkte unterscheiden sollen, daß bei dem Unternehmen A sämtliche Anteile, bei dem Unternehmen B nur einige Anteile der öffentlichen Hand gehören.

Die auf Grund des § 31 Abs.3 DB eintretende steuerrechtliche Auswirkung dieses Unterschiedes (völlige Umsatzsteuerfreiheit bei A, Steuerpflicht aller Umsatzakte bei B) erläutert folgendes Beispiel:

Entgelt für Umsätze	DM	USt Unternehmen A	USt Unternehmen B
Für die Lieferungen von Gas, Elektrizität	20 Mill.	--	800 000.- DM
Für die Lieferung von Nebenprodukten (Koks etc.)	5 Mill.	--	200 000.- DM
Für die Vermietung von Meßapparaten	20 000.- DM	--	800.- DM
Für die Lieferungen von Heizkörpern etc.	40 000.- DM	1 600.- DM	1 600.- DM
	25 060 000.- DM	1 600.- DM	1 002 400.- DM

Mit Absicht wurden zwei kleinere Energieversorgungsunternehmen (Jahresumsatz 25 Mill.DM) gegenübergestellt. (Der Jahresumsatz des größten westdeutschen Energieunternehmens, der RWE, betrug 1956/57

1) "Hamburger Gaswerk mit hoher Nebenproduktion", DWZtg 3/10/58

1350 Mill.DM ¹⁾). Schon bei relativ geringen Umsatzzahlen unseres Beispielles zeigt sich deutlich die zusätzliche Belastung, die einem steuerpflichtigen Versorgungsunternehmen durch die Umsatzsteuerpflicht seiner Umsätze gegenüber einem befreiten entsteht. So bewirkt die unterschiedliche Verteilung der Gesellschaftsanteile in unserem Falle bei dem Unternehmen B die Entstehung einer Umsatzsteuerschuld in Höhe von 1 Mill.DM.

Da es sich bei der USt um einen anerkannten Kostenfaktor handelt, geht sie als solcher in die Kostenrechnung eines jeden Unternehmens ein. Auch ein Energieunternehmen wird - wenn es die Steuer nicht selbst tragen will - den betreffenden Umsatzsteuerbetrag in seine Kalkulation einsetzen und versuchen, ihn im Preis auf den Abnehmer seiner Leistungen zu überwälzen. Diese Abwälzung wird im Gegensatz zu anderen Wirtschaftszweigen bei den Betrieben der Energieversorgung im Hinblick auf ihre Hauptleistungen, die ersten Lieferungen von Gas, Elektrizität und Wärme, in der Regel gelingen.

Nicht nur die öffentlich-rechtlichen, sondern auch die privaten und gemischtwirtschaftlichen Versorgungsunternehmen haben durch den Abschluß des sogenannten Konzessionsvertrages das ausschließliche Versorgungsrecht und die absatzmäßige Souveränität in ihrem Versorgungsgebiet erlangt; das bedeutet, daß die Abnehmer innerhalb dieser Demarkationsgrenzen von ihrem Strom- bzw. Gaswerk abhängig sind. Von einer Unmöglichkeit der Umsatzsteuerabwälzung aus Wettbewerbsgründen kann daher bei den ersten Lieferungen von Gas, Elektrizität und Wärme nicht die Rede sein. Anders verhält es sich bei den Nebenprodukten Koks, Koksgrus, Schlacke, Rohteer etc., die bei der Energieerzeugung anfallen. Bei ihnen liegt ein Abnahmepflicht vor, d.h. die Bezieher dieser Produkte sind in der Lage, ihren Bedarf bei anderen, ortsfremden Versorgungsunternehmen zu decken.

Die Umsatzsteuerfreiheit der kommunalen, bzw. die Steuerpflichtigkeit der privaten und gemischtwirtschaftlichen Energiebetriebe wirkt sich hier wettbewerbsverfälschend aus, denn alle nicht unter § 4 Ziffer 5b, aa fallenden Werke sind bei der Kalkulation der Preise ihrer am Gesamtumsatz häufig wesentlich beteiligten Nebenprodukte

1) "Auch das RWE am Ende der Preisstabilität", DWZtg 6/11/58

um die Umsatzsteuerquote gegenüber den öffentlich-rechtlichen Konkurrenzbetrieben benachteiligt. Wenn nicht besondere wirtschaftliche Umstände (Notwendigkeit kurzfristiger Lieferung) oder außerwirtschaftliche Motive (persönliche Beziehungen) eine Rolle spielen, muß der um 4 % höhere Preis privater Energieunternehmen die Abnehmer zu den Produkten billiger (kommunaler) Erzeugerbetriebe abwandern lassen. Ein Abwälzen der USt wird in diesem Falle unmöglich; das Energieunternehmen muß daher die Steuer selbst tragen, die damit zu einer Art gewinnmindernder Gewerbesteuer wird.

Abgesehen von dem soeben geschilderten Fall steht aber einem Abwälzen der USt auf die Abnehmer auf Grund des Konzessionsvertragssystems nichts im Wege; private Energieunternehmen sind also wie alle öffentlich-rechtlichen Betriebe in der Lage, die auf ihren ersten Lieferungen von Gas, Strom und Wärme ruhenden Umsatzsteuerlasten im Preise weiterzugeben. Hauptleidtragender der unterschiedlichen Steuerbelastung ist demzufolge nicht das einzelne private oder gemischtwirtschaftliche Energieunternehmen, sondern die in seinem Versorgungsgebiet ansässigen Abnehmer, die gezwungen sind, zu den festgesetzten Preisen Strom, Gas etc. abzunehmen.

Die vom Gesetzgeber geplante Förderung der kommunalen Versorgungsunternehmen führt so zu einer unkontrollierten Bestrafung oder Belohnung der jeweiligen Energieabnehmer, von denen die industriellen Großverbraucher besonders hart getroffen werden.

ac) Für die industriellen Abnehmer

Der Energiebedarf der Industrie ist gegenüber allen übrigen Abnehmern bei weitem der größte. Gewaltige Energiemengen sind erforderlich, um die Maschinen, die Heizungs- und Beleuchtungsanlagen, die verschiedenen Produktionsprozesse des Schmelzens, Erhitzens, Formens etc. mit Strom, Gas etc. versorgen zu können. Je energieintensiver ein Industriebetrieb ist, desto größer ist die Rolle, die der Strom- und Gaspreis in seinem Kostengefüge spielt. Während es im normalen Wirtschaftsleben jedem Unternehmen freisteht, seine Lieferanten nach eigenem Gutdünken auszusuchen, ist dies auf dem Gebiet der Energieversorgung - wie schon ausgeführt wurde - nicht ohne weiteres möglich.

Der einzelne Industriebetrieb ist auf das Versorgungsunternehmen angewiesen, das kraft Konzessionsvertrag ausschließlich seine Gemeinde, seinen Kreis, seine Stadt mit Strom, Gas und Wärme versorgt.

Ob dies ein gut geleitetes Großkraftwerk mit stabilen Preisen und Tarifen oder ein kleines, unwirtschaftlich arbeitendes Unternehmen ist, ob es sich um ein mit dem Steuerprivileg ausgestattetes kommunales Energiewerk oder um ein mit der Umsatzsteuerpflicht belastetes Privatunternehmen handelt, ist rein zufällig und entzieht sich dem Einfluß des industriellen Bedarfsträgers. (Ausnahme: bei neuer Standortwahl kann dieser Faktor berücksichtigt werden.)

Dieses "Nichtwählenkönnen" wirkt sich besonders nachteilig auf die Sonderabnehmer aus.

Seit der Preisstopverordnung vom 26.11.1936 sind die Preise für Tarifabnehmer (Haushaltungen, Kleingewerbe, Landwirtschaft) geschützt. Ihre Erhöhung kann nur mit Zustimmung der zuständigen Preisbehörde durchgeführt werden. Aus diesem Grunde kostete am 1.1.58 der Haushaltsstrom nur 9 %, der landwirtschaftliche Strom lediglich 2 % mehr als im Jahre 1938. Alle in den vergangenen Jahren eingetretenen Preissteigerungen (Löhne, Kohlenpreise etc.) mußten daher von den Energieunternehmen auf ihre ungeschützten Sonderabnehmer abgewälzt werden. Am 1.1.58 betrug demzufolge der Strompreisindex der industriellen Energieverbraucher bei Hochspannungsstrom 185 und bei Niederspannungsstrom 167 (1938 = 100). ¹⁾

Ein Industrieunternehmen ist also in einem unverhältnismäßig stärkerem Maße als die Haushaltungen und kleinen Gewerbebetriebe den Schwankungen im Kostengefüge seines Versorgungsbetriebes ausgeliefert.

Welche Rolle spielt nun die USt in diesem Zusammenhang?

Bei den öffentlich-rechtlichen Energiebetrieben tritt sie infolge § 4 Ziffer 5b, aa überhaupt nicht in Erscheinung, belastet somit auch nicht die belieferten Industriebetriebe.

Bei allen privaten und gemischtwirtschaftlichen Versorgungsunternehmen muß sie neben den übrigen Kosten, wie Abschreibungen der

1) "Kommunale Unternehmen wollen Hilfe", DWZtg 103/8/57

Anlagen, Zinsen für aufgenommenes Fremdkapital, Löhne, Gehälter, Rohstoff- und Frachtkosten in der Kalkulation berücksichtigt werden. Die soeben erwähnte Preisüberwachung der Tarife für Haushaltungen etc. stellt nun eine Einschränkung der im vorigen Abschnitt getroffenen Feststellung dar, daß auf Grund des Konzessionsvertragssystems einem Energieunternehmen bei den ersten Lieferungen von Gas, Elektrizität und Wärme keinerlei Schwierigkeiten hinsichtlich der Überwälzung der USt auf den Abnehmer entständen. Das trifft in vollem Umfang nur auf die industriellen Sonderabnehmer zu.

Die Umsatzsteuer, die zu den Sondereinzelkosten des Vertriebs gehört, wird in jedem Kalkulationsschema als letztes Glied einer Kette auf Grund der sich aus den Selbstkosten und der einkalkulierten Gewinnspanne zusammensetzenden Summe errechnet und ihr hinzugesetzt. Die Selbstkosten eines Energieunternehmens für sein jeweiliges Hauptprodukt (Strom, Gas) sind die selben, gleichgültig, ob der Strom (Gas) einem Haushalt, einem Gewerbebetrieb oder einem Industrierwerk zufließt.

Die Tatsache, daß die Preise für Tarifabnehmer bis zum 1.1.58 gegenüber dem Stande von 1938 nur um 2 - 9 %, die der Sonderabnehmer aber bis um 85 % gestiegen sind, zeigt deutlich, daß die größer gewordenen Selbstkosten und infolgedessen auch die darauf entfallenden Umsatzsteuerquoten durch die Eingriffe des Gesetzgebers (Preisstop, Preisüberwachung) eindeutig zu Lasten der Sonderabnehmer gehen. Diese tragen nicht nur die auf sie unter normalen Umständen wirklich entfallenden Umsatzsteuerbeträge, sondern auch große Teile der eigentlich auf die Tarifabnehmer entfallenden "Sondereinzelkosten des Vertriebs".

Diese Feststellung behält ihre Richtigkeit auch im Hinblick auf die schon immer bestehenden Preisunterschiede zwischen Tarifabnehmerstrom und Sonderabnehmerstrom einerseits und den von 2% (1938) auf 4 % angestiegenen Umsatzsteuersatz. Weiterhin widerspricht diese rein innerbetriebliche Betrachtung nicht der aus fiskalischer Sicht zu treffenden Feststellung, daß das jeweilige steuerpflichtige Energieunternehmen sowohl für seine Tarifentgelte als auch für die Entgelte seiner Sonderabnehmer die vierprozentige USt abführen muß.

Die benachteiligende steuerrechtliche Behandlung privater und gemischtwirtschaftlicher Versorgungsbetriebe wirkt sich auf deren Sönderabnehmer deshalb in doppelter Weise ungünstig aus, weil nicht nur die USt überhaupt, sondern auch noch die Umsatzsteuerquoten anderer Verbraucherkreise auf sie abgewälzt werden. Unter diesen Umständen ist es verständlich, daß der industrielle Energiebezieher seit jeher bestrebt war, sich dem Abnahmepzwang des Konzessionsvertragssystems zu entziehen. Dies gelingt vor allem solchen Wirtschaftszweigen, bei denen im Laufe des Produktionsprozesses die benötigten Energiestoffe nebenher abfallen (Eisen-Stahlverhüttung etc.), ferner Großunternehmen, bei denen der Energiebedarf solche Ausmaße annimmt, daß die Erzeugung in eigenen Anlagen billiger ist als der Fremdbezug. Trotzdem ist ein Industriebetrieb auch bei der Errichtung einer eigenen Versorgungsanlage weitgehend auf den guten Willen desjenigen Energieunternehmens angewiesen, welches das betreffende Gebiet mit Strom oder Gas versorgt. (Die Mitteilungspflicht des § 5 Abs.2 Energ. G kommt praktisch einer Genehmigungspflicht gleich. Didden, a.a.O., S.10.) Denn selbst wenn die Eigenversorgungsanlage genehmigt ist, hört damit die Abhängigkeit des Selbstversorgers nicht auf.

Will er z.B. seine in eigener Anlage gewonnene Energie an einen anderen, räumlich entfernten Teil des Unternehmens weitergeben, so muß wieder das mit dem Wegemonopol ausgestattete Versorgungsunternehmen seine Zustimmung geben. Von diesen hängt es auch ab, ob ein Unternehmen den im eigenen Betrieb nicht benötigten Teil des selbsterzeugten Stromes zu angemessenen Preisen an die öffentliche Versorgung verkaufen kann, etc. An diesen Schwierigkeiten scheitern viele Unternehmungen bei dem Aufbau einer eigenen Energieversorgungsanlage.

Für mittlere und kleinere Betriebe ist dieser Weg überhaupt ungangbar.

Für die industriellen Eigenanlagen selbst hat § 4 Ziffer 5 UStG keine Bedeutung. Die von ihnen für die eigene Versorgung erzeugte Energie unterliegt als Innenumsatz nicht der Umsatzbesteuerung. Dasselbe gilt seit dem 1. April 1958 nach Wiedereinführung der umsatzsteuerrechtlichen Organshaft auch für die aus Eigenanlagen stammenden, zwischen den Mitgliedern eines Konzerns ausgetauschten Energiemengen.

Liefert dagegen ein Industrieunternehmen überschüssigen Strom an ein anderes Versorgungsunternehmen, so ist dieser Umsatzvorgang mit 4 % zu versteuern, das gleiche gilt für die Lieferungen von bei der Eigenerzeugung angefallenen Nebenprodukten (Koks).

2. Die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuerfreiheit der Lieferungen von Wasser (§ 4 Ziffer 5a)

Seit dem 1.1.55 ist durch das 5. Gesetz zur Änderung des UStG vom 26.12.54 das Steuerprivileg der öffentlichen Hand aufgehoben und jegliche Wasserlieferung, auch die privater und gemischtwirtschaftlicher Wasserwerke von der USt befreit worden.

Die Absicht des Gesetzgebers, das Wasser so billig wie möglich dem Verbraucher zukommen zu lassen, hat sich hier im Gegensatz zur Strom- und Gasversorgung restlos durchgesetzt.

Diese gleichmäßige Behandlung der Wasserwerke ist um so notwendiger, als das Wasser nicht nur relativ teuer ist, sondern darüber hinaus die Preise der verschiedenen Wasserwerke außerordentlich stark differieren.

Eine der vorteilhaftesten Wasserversorgungen unter den Großstädten besitzen die Berliner, die 30 Pfg. je cbm zahlen. Am teuersten ist die Wasserversorgung in Stuttgart, wo auf Grund des kostspieligen Bodenseeprojektes der cbm Wasser 70 Pfg. kostet.¹⁾

Schon eine gleichmäßige Umsatzsteuerbelastung würde bei den vorhandenen, stark auseinanderklaffenden Preisen auf Grund unseres Umsatzsteuersystems zu einer Verstärkung des absoluten Preisunterschiedes führen. Während ein Berliner Abnehmer bei Umsatzsteuerpflicht (4 %) für 1000 cbm statt 300.- DM nur 312.- DM zahlen müßte, betrüge bei einem Stuttgarter Wasserverbraucher unter den gleichen Umständen die zu zahlende Summe 728.- DM statt 700.- DM.

Noch unbilliger würde sich die Umsatzbesteuerung dann auswirken, wenn wie im Falle des § 5b, aa nur die öffentlich-rechtlichen Wasserwerke, nicht aber auch die privaten Unternehmen, steuerbefreit wären. Es träten hier - unter anderem - wieder die schädlichen

1) "Berlin hat billiges Trinkwasser", DWZtg 41/11/58

Folgen auf, daß z.B. ein infolge des vorhandenen Querverbundes durch den Ausgleich von Überschuß- und Verlustbetrieben besonders günstig arbeitendes Wasserwerk der öffentlichen Hand gefördert würde, während ein auf sich allein gestelltes privates oder gemischtwirtschaftliches Versorgungsunternehmen im Gegensatz dazu noch zusätzlich mit der Umsatzsteuer belastet wäre. Leidtragende wären wiederum nicht in erster Linie die betroffenen Wasserwerke, sondern die Abnehmer.

Alle diese Überlegungen sind auf Grund des 5. Gesetzes zur Änderung des UStG vom 26.12.54 hinfällig geworden.

Ein Wasserwerk braucht bei seiner Kalkulation keinerlei Rücksicht auf die USt zu nehmen. Andere, von der Steuergesetzgebung unabhängige Faktoren sind bestimmend für die unterschiedliche Preisstellung der Wasserwerke.

Es ist zu hoffen, daß im Rahmen einer Neuregelung des Umsatzsteuergesetzes die bei den Lieferungen von Wasser schon eingetretene Gleichstellung privater und öffentlich-rechtlicher Versorgungsunternehmen auf sämtliche Leistungen ausgedehnt wird und damit die negativen Folgen des Steuerprivilegs der öffentlichen Hand endgültig beseitigt werden.

VI. Von den unter § 1 fallenden Umsätzen sind gem. § 4

Ziffer 8 steuerfrei:

"die Kreditgewährungen und die Umsätze von Geldforderungen (z.B. von Wechseln und Schecks), von Wertpapieren, Anteilen an Gesellschaften und sonstigen Vereinigungen, Banknoten, Papiergeld, Geldsorten und von inländischen Wertzeichen."

a) Wesen und Aufbau des Kreditmarktes ¹⁾

§ 4 Ziffer 8 UStG berührt vorwiegend - wenn auch nicht ausschließlich - die Umsatzvorgänge des sogenannten Kreditmarktes.

Unter Kreditmarkt versteht man das Zusammentreffen von Angebot und Nachfrage kurzfristiger und langfristiger Kapitalien. Er ermöglicht einen Ausgleich zwischen überflüssigen und fehlenden Geldmitteln. Der Kreditmarkt wird üblicherweise in den Geldmarkt, auf dem die Umsätze in kurzfristigem Leihkapital getätigt werden, und in den Kapitalmarkt, auf dem es um den Ausgleich des Angebots und der Nachfrage von langfristigen Kapitalien geht, aufgeteilt. Das Angebot auf dem Geldmarkt kommt zum großen Teil aus den Rücklagen und Kassenreserven solcher Unternehmungen, die ihre Fonds nicht für längere Zeit entbehren oder sich nicht von der Liquidität trennen können. Das Angebot des Kapitalmarktes setzt sich aus den Spargeldern der Sparkassen und Banken und aus den freien Mitteln der Versicherungsunternehmen und der Sozialversicherung zusammen. Beide Märkte existieren - wie die spürbar auseinanderklaffenden Zinssätze zeigen - gesondert. Dennoch bestehen enge Beziehungen zwischen ihnen; so können z.B. langfristige Mittel auf dem kurzfristigen Geldmarkt angelegt werden, wenn verhältnismäßig hohe kurzfristige Zinssätze für die Mühe beim Suchen neuer Kreditnehmer ausreichend entschädigen etc. Geldmarkt und Kapitalmarkt zerfallen in einen geschlossenen (jedermann hat Zutritt)

1) Beckmann, L., "Die betriebswirtschaftliche Finanzierung", Stuttgart 1948, S.64 ff.
Halm, G.N., "Geld, Außenhandel und Beschäftigung", München 1954, S.262 ff.
Obst-Hintner, "Geld-, Bank- und Börsenwesen", Stuttgart 1955, S.583 ff.

und einen offenen Teil (nur ein begrenzter Personenkreis ist zugelassen). Repräsentanten des geschlossenen Geld- und Kapitalmarktes sind vor allem die Banken, Repräsentanten des offenen Geld- und Kapitalmarktes die Börsen.

1. Die Banken

Ihre Bedeutung für diesen Abschnitt der Arbeit zeigt sich schon darin, daß ihnen ein eigener Paragraph - § 33 DB - in den Durchführungsbestimmungen gewidmet wurde.

Es ist nicht möglich, eine allgemein gültige Definition des Begriffes "Bank" zu geben. Sie wird je nach dem Gesichtspunkt der getroffenen Einteilung verschieden ausfallen. Geht man von der Zwecksetzung aus, so wird man mit Hintner ¹⁾ sagen können, "daß eine Bank ein Betrieb ist, welcher den Geld- und Kapitalverkehr durchführt und gewerbsmäßig, als Hauptgeschäft, Kredit gibt und nimmt".

Günstiger für unseren Ausgangspunkt ist die Einteilung der verschiedenen Banktypen nach der Dauer des gewährten Kredits. ²⁾

So gewähren hauptsächlich kurzfristige Kredite die Kreditbanken, Diskontobanken, Kreditgenossenschaften und Vorschußvereine; sie bilden also den geschlossenen Geldmarkt.

Langfristige Kredite geben die Hypothekenbanken, die Landschaften und Stadtschaften, ferner auch die Versicherungsgesellschaften, die sozialen Versicherungsanstalten und die Sparkassen, die gleichfalls auch kurzfristige Kredite geben. Aus ihnen setzt sich vorwiegend der geschlossene Kapitalmarkt zusammen.

Im deutschen Wirtschaftsraum kann man im Gegensatz zu den USA, England, Frankreich und Italien die Banken nicht streng nach dem von ihnen betriebenen Aktiv- oder Passivgeschäft einteilen. Die großen deutschen Bankinstitute sind durchweg Kreditbanken, d.h. Universalinstitute, die mit Ausnahme des Noten-, Pfandbrief- und Hypothekengeschäftes sämtliche bankmäßigen Leistungen und Kreditgeschäfte ausführen. So sind in einem Bankhause in der Regel geschlossener Geld- und Kapitalmarkt vorhanden.

1) Obst-Hintner, a.a.O., S.184

2) Obst-Hintner, a.a.O., S.186

Neben den überwiegend vorkommenden Kreditbanken gibt es noch eine kleine Anzahl von Spezialbanken, die sich ausschließlich bestimmten Wirtschaftszweigen (Agrar-, Viehmarkt-, Hausbesitzerbanken etc.) oder als Hausbanken dem bankmäßigen Geschäft großer Konzerne widmen.

2. Die Börsen

"Die Börsen dienen dem Verkehr in vertretbaren (fungiblen) Gegenständen, d.h. in solchen Gegenständen, die 1. von gleicher Beschaffenheit sind, 2. im Verkehr nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmt zu werden pflegen, und 3. durch ein anderes Gut der gleichen Menge ersetzt werden können." (Obst-Hintner, a.a.O., S.539). Nach der Art der gehandelten Güter unterscheidet man Warenbörsen und Effektenbörsen. Mit ihnen sind die Geldbörsen für den Handel mit Devisen und Wechseln gekoppelt. Der Geldmarkt zeigt sich im Rahmen der Börse im Zusammentreffen von Angebot und Nachfrage hinsichtlich in- und ausländischer Zahlungsmittel und börsenfähiger Wechsel (Privatdiskonten). Auch unverzinsliche und verzinsliche Schatzanweisungen der Länder werden auf diesem Teilmarkt gehandelt. Die Börse als Kapitalmarkt stellt sich dar im Effektengeschäft, d.h. im Handel mit festverzinslichen und variablen Ertragspapieren: Obligationen, Hypotheken, Pfandbriefe, Aktien etc. Außer den Börsen bilden auch Bankenkonsortien, die das Publikum durch Prospekte oder Zeitungsannoncen zur Subskription auffordern, den offenen Kapitalmarkt.

b) Umfang und Grenzen von § 4 Ziffer 8 UStG ¹⁾

1. Kreditgewährungen

aa) Allgemeines

Die Kreditgewährung ist umsatzsteuerrechtlich eine "sonstige Leistung", durch die dem Kreditnehmer die Nutzung von Kapital unter der Voraussetzung der späteren Rückzahlung an den Kreditgeber überlassen wird. Da die Hingabe der Kreditsumme und ihre Rückzah-

1) Juretzek, a.a.O., S.242 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.495 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.126 ff.

lung keine Leistung und Gegenleistung i.S. des UStG sind, ist die Kreditgewährung als solche kein steuerbarer Umsatzakt (RFH v. 22.12.1933; VA 395/32; RStBl 34/636). Sie wird erst dann steuerbar, wenn dem Kreditgeber als Gegenleistung des Kreditnehmers Entgelt in der Form von Zinsen, Provisionen, Gebühren etc. zufließt. Dieses Entgelt stellt § 4 Ziffer 8 von der USt frei. Die Bereitstellung von Krediten ist der Kreditgewährung i.S. des § 4 Ziffer 8 gleichzustellen (RFH v. 22.10.1943, VA 88/42, RStBl 44/133). Steuerfrei sind nur sogenannte Kapitalkredite, d.h. Kredite, bei denen Geld als Darlehen in jeder vorkommenden Form hingegeben wird: z.B. Gelddarlehen, Kontokorrentkredite, Wechselakzepte, Ausstellung von Kreditbriefen etc., auch die Gewährung von Darlehen gegen Sicherheit gehören dazu (das Pfandleihgeschäft, das Lombard- und Hypothekengeschäft). Dagegen fallen die Warenkredite (z.B. Lieferung gegen Ziel) nicht unter § 4 Ziffer 8 UStG (RFH v. 3.7.1928, VA 327/28, RStBl 28/296). Die darlehensweise Hingabe von Waren gegen Rückgabe gleicher Waren ist umsatzsteuerpflichtiger Tausch (RFH v. 24.10.1930, VA 178/30, RStBl 1931/160). Steuerfrei sind solche Nebenleistungen der Kreditgewährung, die unmittelbar mit ihr in Zusammenhang stehen, z.B. in Leihausbetrieben neben der Pfandleihgebühr Schreib- und Besichtigungsgebühren etc. (RFH v. 26.4.1940, V 121/39, RStBl 40/655).

ab) Besondere Fälle von Kreditgewährungen

Ausländische Zahlungsmittel

Auch ausländische Zahlungsmittel sind Geld. Daher ist die zeitweilige Überlassung ausländischer Zahlungsmittel gegen Zahlung von Zinsen und Provisionen eine Kreditgewährung i.S. des § 4 Ziffer 8 UStG.

Bausparverträge

Die Darlehenshingabe der Bausparkassen durch Auszahlung der Baudarlehen auf Grund eines Bausparvertrages ist gem. § 4 Ziffer 8 umsatzsteuerfrei. Auch die Kreditbereitschaft, zu der die Bausparkasse bis zur Auszahlung der Baudarlehen verpflichtet ist, gilt als Kreditgewährung. Die Steuerfreiheit umfaßt ferner die Verwaltungsgebühren, welche die Bausparkassen für ihre Kreditgewährung

erhalten, z.B. Abschluß- und Zuteilungsgebühren. Steuerpflichtig sind dagegen Nebenleistungen, die als selbständige Leistungen neben der Kreditgewährung stehen, z.B. die Vermittlung von Hypotheken oder Zwischenkrediten, Herausgabe eines Mitteilungsblattes, Gewährung von Bauberatung (U-Kartei S 4139 K.52).

Kontokorrentzinsen

Da beim Kontokorrent die einzelnen Warenforderungen untergehen und an ihre Stelle neue, von ihrem Schuldgrund losgelöste Forderungen treten, stehen die im Zinssaldo verrechneten Kontokorrentzinsen nicht mehr mit den jeweiligen Warenforderungen in Verbindung und bilden folglich keinen Bestandteil der für diese vereinbarten Entgelte. Sie sind gem. § 4 Ziffer 8 UStG steuerfreie Zinsen aus Kreditgewährungen (RFH v. 28.5.1941; V 51/40; RStBl 41/536). Die Novation (Umwandlung der Warenschuld in eine Kapitalschuld) kann aber nur bei echten Kontokorrentverhältnissen (§§ 355 - 357 HGB) durchgeführt werden.

2. Umsätze von Geldforderungen

Steuerfrei gem. § 4 Ziffer 8 ist ferner die entgeltliche Abtretung (Zession) einer bestehenden Geldforderung, gleichgültig, ob es sich um eine ungesicherte oder durch Hypothek, Grund- oder Rentenschuld gesicherte Forderung handelt. Unerheblich ist auch der Entstehungsgrund. Die Steuerfreiheit erstreckt sich auf die Umsätze von Wechseln und Schecks und auf die im bankmäßigen Wechsel- und Scheckgeschäft erstatteten Spesen, Porti, Fernsprech- und Transportgebühren sowie die Rückwechselprovisionen (RFH v. 27.1.1933; VA 394/32; RStBl 33/300).

Die Abtretung einer Geldforderung durch einen Unternehmer hat eine doppelte Bedeutung:

Beruhet die Geldforderung auf einer steuerbaren Leistung, so ist die Abtretung als solche gem. § 4 Ziffer 8 steuerfrei. Dagegen bleibt die der Geldforderung zugrundeliegende Lieferung oder sonstige Leistung steuerpflichtig (Ausnahme: wenn es sich um eine Exportlieferung i.S. des § 4 Ziffer 3 handelt etc.). Der Unternehmer muß daher die Gegenleistung für die Forderungsabtretung nach ihrem Eingang als Entgelt für die frühere Leistung der USt unter-

werfen. Versteuert der Unternehmer nach vereinbartem Entgelt, so hat er seine Lieferung oder sonstige Leistung bereits der USt unterworfen. (RFH v. 26.7.1940; V 312/39; RStBl 194/920).

Nicht steuerfrei gem. § 4 Ziffer 8 UStG ist die Abtretung von Forderungen auf geldwerte Leistungen, z.B. die Abtretung des Anspruches auf Lieferung eines fabrikneuen Kühlschranks.

3. Umsätze von Wertpapieren

§ 4 Ziffer 8 UStG befreit weiterhin die Umsätze von Wertpapieren. Hueck ¹⁾ definiert das Wertpapier als "Urkunde, in der ein privates Recht in der Weise verbrieft ist, daß zur Ausübung des Rechtes die Innehabung der Urkunde erforderlich ist." Steuerfrei sind also Umsätze von Forderungspapieren (z.B. Schuldverschreibungen), von Mitgliedschaftspapieren (z.B. Aktien und Kuxe) und von sachenrechtlichen Papieren (z.B. Hypothekenbriefe, handelsrechtliche Traditionspapiere), weil es sich bei ihnen um Wertpapiere i.S. der obigen Definition handelt.

Die sogenannten unvollkommenen Inhaberpapiere des § 807 BGB (z.B. Eintrittskarten, Fahrkarten) und die qualifizierten Legitimationspapiere des § 808 BGB (z.B. Sparkassenbücher, Pfandscheine) gehören nicht zu den Wertpapieren; ihre Umsätze fallen nicht unter § 4 Ziffer 8. Auch die Lotterielose zählen nicht zu den Wertpapieren. Sie werden als Quittungen über einen bezahlten Betrag für den Kauf einer Gewinnaussicht (Hoffnungskauf) angesehen. Der Verkauf von Lotterielosen ist daher steuerpflichtig (RFH v. 16.10.1936; VA 393/36; RStBl 1936/1165).

Umsätze von Wertpapieren können nur von einem Eigenhändler oder Kommissionär, nicht dagegen von einem sogenannten Kursmakler im Rechtssinn ausgeführt werden, da dieser Umsätze lediglich vermittelt und daher die für diese Leistung vereinnahmte Courtage versteuern muß. Tritt dagegen ein Kursmakler als Kommissionär oder Eigenhändler auf - was an manchen Börsen üblich ist - so kommt die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht zum Durchbruch, d.h. eine rechtlich unrichtige Berufsbezeichnung ist für die Beanspruchung der Steuerfreiheit belanglos.

1) Hueck, A., "Recht der Wertpapiere", Berlin 1954, S.1

4. Umsätze von Banknoten, Papiergeld, Geldsorten und inländischen amtlichen Wertzeichen

Die Umsätze in den aufgeführten Zahlungsmitteln und Wertzeichen sind nur dann begünstigt, wenn sie in ihrer Eigenschaft als kursgängige Wertträger getätigt werden. Während es bei den Zahlungsmitteln nicht darauf ankommt, ob es sich um inländische oder ausländische handelt, sind bei den Wertzeichen nur die Umsätze von amtlichen inländischen begünstigt. Es gehören dazu: Stempelmarken, Briefmarken und sonstige Postwertzeichen, Steuermarken und Invalidenmarken. Werden die gültigen Postwertzeichen dagegen von einem Briefmarkenhändler mit einem Aufgeld veräußert, so entfällt die Steuerfreiheit. Die Briefmarken haben hier ihre Eigenschaft als amtliches Wertzeichen im engen Sinn der Befreiungsvorschrift verloren und sind zu einer selbständigen Handelsware geworden. Die Umsatzsteuerfreiheit entfällt auch dann, wenn die an Sammler zu Sammelzwecken verkauften Briefmarken zur Freimachung von Briefen an andere Sammler verwendet werden. (RFH v. 31.10.1941; V 152/41; RStBl 42/285). Der Verkauf von Sammlermarken durch die Post ist dagegen steuerfrei. Außer Kurs gesetzte Münzen und Briefmarken stellen in der Hand eines Händlers oder Sammlers selbständige Wirtschaftsgüter dar, deren Umsatz automatisch die Steuerpflicht auslöst. Dasselbe gilt, wenn Münzen nicht als Geldsorten, sondern wegen ihres Gold- oder Silbergehaltes verkauft werden.

5. Umsätze der Banken ¹⁾

aa) Einzelbesteuerung

Von größter Bedeutung ist § 4 Ziffer 8 UStG für die Banken. Er befreit in Verbindung mit § 33 DB einen großen Teil der im Bankgeschäft üblichen Umsatzakte von der USt. Dagegen mußte hinsichtlich anderer Geschäfte - vor allem gewisser Vermittlungs- und aller Verwahrungsaufträge - die Umsatzsteuerpflicht beibehalten werden, da hier die steuerliche Leistungsfähigkeit der Banken nicht

¹⁾ Bierhaus, F., "Die Umsatzsteuer der Banken", UStR 1953/109
Knof, E., "Die Umsatzsteuer im Bankgeschäft", Bankarchiv 1936/37

anders beurteilt werden kann als die anderer Gewerbezweige. Im allgemeinen kann die Umsatzsteuerfreiheit bei Bankgeschäften immer dann beansprucht werden, wenn die Bank im eigenen Namen auftritt und abschließt. Ferner betreffen grundsätzlich alle Steuerbefreiungen immer nur Leistungen an den Bankkunden. Übernimmt ein Kreditinstitut dagegen die Ausführung von Geschäften für eine andere Bank in deren Namen und für deren Rechnung, so ist sie mit der dafür anfallenden Vergütung steuerpflichtig (RFH v. 21.2.1936; VA 148/35; RStBl 36/287).

Die Unterscheidung zwischen umsatzsteuerfreien und umsatzsteuerpflichtigen Vorgängen ist im Bankgewerbe besonders schwierig. Einmal läßt sich in den Geschäftsbüchern die Trennung der Umsätze entweder überhaupt nicht oder doch nur unter erheblichem Zeitaufwand durchführen, zum anderen handelt es sich bei den steuerpflichtigen Umsätzen im Rahmen der Gesamtumsätze um kleine und kleinste Beträge; weiterhin erschwert die besonders im Bankgewerbe eingeführte Maschinenbüchhaltung die Feststellung und Nachprüfung der steuerpflichtigen Umsätze. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber für Banken neben der Einzelbesteuerung das Pauschalierungsverfahren gem. § 68 DB zugelassen.

ab) Das Pauschalierungsverfahren

Die Banken haben die Wahl zwischen Einzelbesteuerung und Pauschalierungsverfahren. Welche Methode finanziell günstiger ist, läßt sich nicht generell, sondern nur von Fall zu Fall entscheiden. In der Praxis wird allerdings die Pauschalierungsmethode wegen der geringeren Arbeit am häufigsten angewandt.

Bei der Pauschalversteuerung werden 8 % der gesamten Provisionen (steuerfreie und steuerpflichtige) einer Bank der USt unterworfen. In den Voranmeldungen und Steuererklärungen müssen die Gesamtsumme der Einnahmen an "Provisionen aus Bankumsätzen aller Art" und gleichzeitig die Gruppen von Provisionsgewinnen, aus denen sich diese Gesamtsumme zusammensetzt, angegeben werden. Die Höhe der auf die einzelnen Provisionsarten entfallenden Entgelte - das ist der Vorteil dieses Verfahrens - braucht nicht gemeldet zu werden. Der Pauschalversteuerung unterliegen nur die eigentlichen

Bankumsätze. Dazu gehören gem. § 68 Abs. 1 letzter Satz nicht die Umsätze aus Hilfgeschäften. Diese und andere Umsätze der Banken, die nicht zu den eigentlichen Bankgeschäften gehören, werden daher nicht durch das Pauschalverfahren abgegolten, sondern sind gesondert der USt zu unterwerfen.

c) Die wirtschaftliche Bedeutung des § 4 Ziffer 8 UStG

Die Erfahrungen der letzten Jahre haben gezeigt, daß sich die vielfältigen Eingriffe des Gesetzgebers in Form der einkommensteuerlichen Begünstigungen nachteilig auf unseren westdeutschen Kapitalmarkt ausgewirkt haben. Auch § 4 Ziffer 8 UStG ist eine Maßnahme des Gesetzgebers, die in der Absicht geschaffen wurde, in bestimmter Art und Weise auf die Umsätze des Kredit- und Zahlungsverkehrs einzuwirken.

Dennoch kann diese seit 1918 unverändert im UStG enthaltene Vorschrift nicht mit den steuerlichen Maßnahmen zur Förderung des Kapitalmarktes seit 1948 auf eine Stufe gestellt werden. Während die steuerlichen Vorschriften zur Förderung des Kapitalmarktes nur wenige Vorgänge begünstigen (den Abschluß allgemeiner Sparverträge oder solcher mit festgelegten Raten, den mittel- oder unmittelbaren ersten Erwerb von Pfandbriefen, Rentenbriefen, Kommunal-schuldverschreibungen von Grundkreditanstalten etc.) und damit nur einen relativ kleinen Kreis fördern, befreit § 4 Ziffer 8 UStG jegliche Kreditgewährung, jeglichen Umsatz von Geldforderungen, Wertpapieren etc. von der USt, gleichgültig, ob der Umsatzakt von einer Bank, einer Börse oder sonst einem Unternehmer ausgeführt wird. Noch klarer wird der Unterschied durch eine Gegenüberstellung der Motive beider Maßnahmen. Während bei den Begünstigungsvorschriften des EStG (§ 10 Sonderausgaben) wirtschaftspolitische Absichten im Vordergrund stehen - durch steuerliche Anreize zum Sparen sollen dem Kapitalmarkt Mittel zum Wohnungsbau etc. zugeführt werden - ist § 4 Ziffer 8 hauptsächlich aus geldtheoretischen und steuertechnischen Überlegungen heraus geschaffen worden. Die Umsätze des Kredit- und Zahlungsverkehrs eignen sich aus folgenden Gründen ihrer Natur nach nicht für die Umsatzbesteuerung:

Gegenstand der Umsatzakte aller in § 4 Ziffer 8 UStG aufgeführten Tatbestände ist Geld in allen seinen möglichen Erscheinungsformen (Metallgeld, Papiergeld, Buchgeld, Geldsurrogate wie Wechsel, Scheck etc.). Geld wird jedoch nicht wegen seines Gold- oder Silbergehaltes oder seiner Seltenheit (z.B. alte Münzen) umgesetzt - in diesem Falle wäre es eine Ware wie jede andere auch - sondern in seiner Eigenschaft als "Träger allgemeiner Verfügungsmacht, die nicht auf besondere Gegenstände und Zwecksetzungen gerichtet ist, sondern schlechthin großemäßigen Ausdruck finden will" ¹⁾, d.h. Geld stellt gleichsam eine "adresselose Anweisung auf wirtschaftliche Materie" ²⁾ dar. Als Mittel des "sachlichen und gedanklichen Wertausgleiches" ³⁾ kann Geld nicht mit den normalen wirtschaftlichen Gütern, deren wirtschaftlicher Wert an einen sogenannten Gebrauchswert geknüpft ist, auf eine Stufe gestellt werden.

Umsatzsteuerrechtlich konnte daher der Gesetzgeber die "Lieferung" von Bargeld und die "sonstige Leistung" einer Kapitalkreditgewährung nicht genauso behandeln wie eine Lieferung von Düngekalk etc. Da die Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Ziffer 8 allen Unternehmern i.S. des UStG zusteht, hat sie, im Gegensatz zu den häufig wechselnden, unterschiedlich verteilten Vergünstigungen der einkommensteuerrechtlichen Kapitalmarktförderung, wettbewerbsneutral und beruhigend wirken können. Das soll im folgenden ausgeführt werden.

1. § 4 Ziffer 8 UStG und seine Bedeutung für die Banken

aa) Die Motivierung der Befreiungsvorschrift und ihre Auswirkung

Am Beispiel der von Geldumsätzen lebenden Kreditinstitute wird es deutlich, daß § 4 Ziffer 8 UStG seine Entstehung nicht nur rein geldtheoretischen Überlegungen des Gesetzgebers, sondern auch wirtschaftlichen Notwendigkeiten ⁴⁾ verdankt. Wenn eine Bank bestimmte Wertpapiere im Namen und für Rechnung des Auftraggebers verkauft,

1) Obst-Hintner, a.a.O., S.2

2) Obst-Hintner, a.a.O., S.2

3) Lukas, E., "Geld und Währung", Wiesbaden 1950, S.3

4) Bierhaus, F., a.a.O., S.107

so ist die zu besteuernde Leistung nicht die Lieferung der Papiere, sondern die Vermittlung des Geschäftes. Demzufolge wäre nur die Provision für diese Vermittlungstätigkeit umsatzsteuerpflichtig. Wenn dagegen die Bank die Wertpapiere im eigenen Namen veräußert, liegt eine Lieferung des Kapitalbetrages vor. Ihr Entgelt setzt sich aus dem Preis zusammen, den der Käufer dafür zahlt, und einer unter Umständen zusätzlich erhobenen Provision. Mit hin müßte der gesamte Verkaufserlös der Umsatzbesteuerung unterliegen. (Ähnliches tritt bei anderen Bankgeschäften ein, die ein Kreditinstitut im eigenen Namen ausführt.) Dieses Ergebnis ist wirtschaftlich nicht tragbar.

Popitz ¹⁾ führt aus:

"Es liegt in der Natur der Bankgeschäfte, daß bei ihnen Umsatz und Ertrag in keinerlei faßbarem Verhältnis stehen, also ohne die Überwälzung das Geschäft die Belastung nicht tragen kann. Jede Belastung muß aber bei der Leichtigkeit, mit der der Geldverkehr sich anpassen kann, zu Umstellungen führen. Die Bank- und Börsengeschäfte lassen sich daher in eine allgemeine USt nicht einzwängen."

Tatsächlich ist neben den verschiedenen Provisionen und Gebühren die sogenannte Zinsspanne die Haupteinnahmequelle eines Geldinstitutes. Man versteht darunter die Differenz, die sich zwischen dem Betrag, "den ein Kreditinstitut an seine Einleger und überhaupt an alle einen Zinsanspruch erhebenden Gläubiger zu zahlen hat einerseits, und dem Zinsertragnis sämtlicher Geldanlagen andererseits" ²⁾ ergibt. Die Zinsspanne ist nicht der Reinertrag, sondern lediglich ein Bestandteil des Bruttoertrages. Aus dieser Bruttospanne müssen die Kreditinstitute noch ihre Kosten wie Gehälter, Abschreibungen, Refinanzierungskosten etc. decken. Es ist nicht einfach, für alle Banken eine durchschnittliche Zinsspanne zu errechnen. Sie beträgt nach Schätzungen für die Jahre 1927 - 1929 und die Zeit nach der Währungsreform rund 3 %, 1953 soll diese Marge auf 2 % abgesunken sein. ³⁾

Hiernach sind die Erträge im Bankgewerbe im Verhältnis zu den getätigten Umsätzen tatsächlich so gering, daß die allgemeine USt

1) Popitz-Kloß-Grabower, a.a.O., S.519

2) u. 3) "Zinsspanne" in "Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen" 1953/609

mit ihren für Warenlieferungen und sonstige Leistungen gültigen Steuersätzen zu einer übermäßig großen Belastung geführt haben würde.

Hätte der Gesetzgeber Kreditgewährungen und Umsätze von Gegenständen des Zahlungsverkehrs, welche die Banken im eigenen Namen ausführen, zu steuerpflichtigen Vorgängen erklärt, so wäre ein Abwälzen des Umsatzsteuerbetrages durch die Bank auf den Kunden bei der kleinen Gewinnmarge unvermeidlich gewesen. Die hierdurch eintretenden Verteuerungen der Bankleistungen hätten bei der schnellen Anpassungsfähigkeit des Geldverkehrs dazu führen können, daß die Kreditinstitute als typische Vermittler zwischen Angebot und Nachfrage von Kapitalien in vielen Fällen verdrängt worden wären; schädliche Umstellungen des Kapitalverkehrs wären die Folge gewesen. Da aber die offensichtliche Ungeeignetheit dieser Umsätze des Geld- und Zahlungsverkehrs für eine Besteuerung durch die USt rechtzeitig vom Gesetzgeber erkannt wurde, konnten Fehlentwicklungen vermieden werden.

Das heißt nun nicht, daß alle Bankumsätze ausnahmslos von der USt befreit worden sind. Knof ¹⁾ erläutert die drei Grundgedanken, die den Gesetzgeber bei der Umsatzbesteuerung der Banken geleitet haben. Es heißt dort:

"Die Natur der Bankgeschäfte einerseits und der Grundsatz gerechter Steuerverteilung andererseits erfordern also:

1. die Befreiung solcher Bankumsätze von der Besteuerung, die eine Belastung durch die USt nicht ertragen können und deren Besteuerung eine volkswirtschaftlich unerwünschte Überwälzung der USt und schädliche Umstellungen des Geld- und Zahlungsverkehrs zur Folge haben würde,
2. die Befreiung solcher Geschäfte von der USt, die durch Kapitalverkehrssteuern erfaßt werden und
3. die Besteuerung solcher Umsätze, die unter wirtschaftlich gleichen oder ähnlichen Verhältnissen auch bei anderen Gewerbezeigen der USt unterliegen."

Diese Überlegungen zeigen deutlich, daß der Gesetzgeber mit § 4 Ziffer 8 nicht wie in anderen Befreiungsvorschriften (§ 4 Ziffer 4, § 4 Ziffer 19) einen notleidenden Wirtschaftszweig schützen oder

1) Knof, E., a.a.O., S.268

subventionieren, sondern lediglich einen für die Umsatzbesteuerung ungeeigneter Kreis von Tatbeständen von ihr ausschließen wollte.

So steht neben der Steuerfreiheit folgerichtig die Steuerpflicht solcher Bankgeschäfte, die für eine Erfassung durch die USt geeignet sind. Hierunter fallen alle Vermittlungsgeschäfte, bei denen das Kreditinstitut im Namen und für Rechnung des Auftraggebers handelt: Schließfachvermietungen, Kantinenumsätze etc. Andere Umsatzakte bleiben nur deshalb von der USt verschont, weil sie von Verkehrssteuern erfaßt werden, die der Natur des Geldverkehrs besser angepaßt sind (Börsenumsatzsteuer, Gesellschaftsteuer, Wertpapiersteuer).

Wenn so gesehen die Banken auch hinsichtlich der auf ihnen ruhenden Steuerlast nicht besser gestellt sind als andere Wirtschaftszweige, so hat die Steuerfreiheit des § 4 Ziffer 8 UStG in Verbindung mit § 33 DB doch die Entwicklung des Bankgeschäftes positiv beeinflußt.

ab) Bedeutung und Gefahren des Pauschalierungsverfahrens

Die entscheidende Entlastung aller Banken durch § 4 Ziffer 8 UStG wird in vielen Fällen noch durch die Möglichkeit der Anwendung des Pauschalierungsverfahrens gem. § 68 DB verstärkt. Dieses Verfahren ermöglicht es, auf die äußerst schwierige Aufteilung der Bankumsätze in steuerfreie und steuerpflichtige zu verzichten, indem die gesamten Provisionen mit einem einheitlichen Steuersatz von 8 % der USt unterworfen werden.

So bequem dieses Verfahren ist, so gefährlich ist es im Hinblick auf eine den meisten Geldinstituten eigentümliche Schwäche, nämlich die Unterbewertung und Vernachlässigung der Kostenrechnung. Auf sie weist Zimmerer ¹⁾ in seinem Aufsatz hin. Obgleich im Bankgeschäft die wichtigsten Preise obrigkeitlich festgelegt sind und höhere Gewinnerzielung darum nur durch eine Kostensenkung erreicht werden kann, ist bei den meisten Bankleitungen das Hauptaugenmerk immer noch auf die Hereinholung von Erträgen statt auf die Senkung

1) Zimmerer, C., "Vom Nutzen der Bankkostenrechnung", in "Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen" 1956/310

der Kosten gerichtet. Dieser Tendenz kommt das Pauschalierungsverfahren entgegen. Man verzichtet auf eine genaue Untersuchung, ob bei Aufteilung in steuerfreie und steuerpflichtige Provisionsumsätze nicht wesentliche Einsparungen durch geringere Steuerabführungen zu erreichen sind und mindert so in vielen Fällen - selbstverständlich kann auch die Pauschalierungsmethode im Einzelfall die günstigere sein - den an sich zu erzielenden Gewinn.

2. § 4 Ziffer 8 UStG und seine Bedeutung für die Börsen

§ 4 Ziffer 8 UStG ergreift auch wesentliche Umsatzakte der Effektenbörsen. Ihre Zahl bleibt allerdings weit hinter der der umsatzsteuerfreien Bankgeschäfte zurück, denn die Befreiung trifft im wesentlichen nur die Umsätze von in- und ausländischen Zahlungsmitteln und von vertretbaren Wertpapieren, d.h. von öffentlichen Anleihen des Bundes, der Länder etc., von Pfandbriefen und Schuldverschreibungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften bzw. Hypothekenbanken, von Aktien und Kuxen.

Der Grund für die Befreiung bestimmter Börsenumsätze ist der gleiche wie bei den Bankumsätzen. Die von den freien Händlern, Börsenvertretern der Banken und freien Maklern im eigenen Namen, d.h. als Eigenhändler oder Kommissionär vorgenommenen Lieferungen von Effekten, Devisen etc., lassen gleichfalls das für gewöhnliche Warenlieferungen und sonstige Leistungen typische meßbare Verhältnis zwischen Umsatz und Ertrag vermissen. Die Steuerfreiheit der im eigenen Namen ausgeführten Börsenumsätze ist deshalb wichtig, weil bei ihnen im Falle einer Umsatzbesteuerung nicht nur die erzielte Provision, sondern auch das Entgelt für die Lieferung des Kapitalbetrages, also der gesamte Verkaufserlös, zur Steuer herangezogen worden wäre. Das Auftreten als Eigenhändler oder als Kommissionär an der Börse wäre damit weitgehend unmöglich geworden; der gesamte Börsenaufbau und -betrieb hätte sich anders entwickeln müssen.

Anstelle der USt erfaßt die Börsenumsatzsteuer die Wertpapierverkäufe. Da im Gegensatz zu den in § 4 Ziffer 9 UStG aufgeführten Steuern (Grunderwerbssteuer, Beförderungssteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer, Versicherungssteuer, Gesellschaftssteuer und Aufsichtsratssteuer) die Börsenumsatzsteuer nicht automatisch die USt

ausschließt, treffen in den Fällen, in denen Effektenumsätze von rein vermittelnden Personen ausgeführt werden, USt und Börsenumsatzsteuer zusammen. Verkauft also eine Bank an der Börse im Namen und für Rechnung des Auftraggebers, so hat dieser im Kostenerstattungsverfahren der Bank außer der Maklergebühr, den etwaigen Telegrammspesen etc. und der Börsenumsatzsteuer auch noch die um den Umsatzsteuerbetrag erhöhte Provision zurückzugewähren.

3. § 4 Ziffer 8 UStG und seine Bedeutung für andere Wirtschaftszweige

aa) In ihrem Verhältnis zu den Kreditinstituten

Die Aufgaben, die eine moderne Bank im heutigen Wirtschaftsleben für den Handel, das Handwerk und die Industrie erfüllt, sind mannigfacher Art und haben zu einem echten Vertrauensverhältnis zwischen Bank und Bankkunden geführt. Das wäre ohne § 4 Ziffer 8 nicht in diesem Maße möglich gewesen. Die Wirtschaft ist außerordentlich zinsempfindlich. Jede Erhöhung des Diskontsatzes, jedes Ansteigen des landesüblichen Zinssatzes führt zu einer Erschwerung der Geld- und Kapitalversorgung.

Die gleiche Wirkung hätte eine Umsatzbesteuerung der von einer Bank im eigenen Namen ausgeführten Geschäfte gehabt, denn die normalerweise für eine Bankleistung zu zahlenden Zinsen, Provisionen und Gebühren wären um eine spürbare Umsatzsteuerquote vermehrt worden. Die damit eintretende Verteuerung wesentlicher Bankleistungen hätte viele, vor allem kleine und finanzschwache Unternehmungen gezwungen, keinen Bankkredit aufzunehmen und auf notwendige Investitionen, Anschaffung neuer Waren etc. zu verzichten.

ab) In ihrem Verhältnis zueinander

Kreditgewährungen, Umsätze von Geldforderungen, Wertpapieren, Geldsorten etc. werden nicht nur vom Bank- und Börsengewerbe ausgeführt, sondern gehören zu den Lebensäußerungen eines jeden am Wirtschaftsleben teilnehmenden Organs. Gaststätten erhalten von ihren

Brauereien Darlehen, der Großhandel gewährt seinen Einzelhandelsabnehmern nicht nur Waren-, sondern darüberhinaus auch Kapitalkredite, illiquide Unternehmen veräußern Wertpapiere und treten Forderungen an ihre Gläubiger ab etc.

Die große Bedeutung des § 4 Ziffer 8 UStG liegt nun darin, daß er, über den Rahmen einer Förderung der Bank- und Börsengeschäfte hinaus, alle diese Vorgänge des Kredit- und Zahlungsverkehrs - wo immer und durch wen auch immer sie ausgeführt werden - im Inland von der USt befreit. Der Grund hierfür ist in der eingangs erläuterten geldtheoretischen Überlegung zu sehen, daß der umgesetzte Gegenstand "Geld" nicht eine Ware wie jede andere ist, sondern in seiner Eigenschaft als Mittel des sachlichen und gedanklichen Wertausgleiches eine Belastung mit der USt nicht trägt. Diese Motivierung zwingt den Gesetzgeber geradezu, die Befreiung der in § 4 Ziffer 8 enthaltenen Tatbestände über den Bank- und Börsenbereich hinaus auszudehnen.

4. § 4 Ziffer 8 UStG und seine Bedeutung für die Geschäftsveräußerung im ganzen

Von besonderer Wichtigkeit ist § 4 Ziffer 8 für den Fall der sogenannten Geschäftsveräußerung im ganzen (§ 85 DB). Dieser Vorgang unterliegt gem. § 85 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 4 einem einheitlichen Steuersatz von 1 %. Da aber die Besteuerungsgrundlage das Entgelt für die dem Erwerber gelieferten Besitzposten (laut Bilanz) ist, wäre auch diese Umsatzsteuerquote unbillig hoch - man denke an die zumeist aus einer Notlage resultierenden Gründe für eine Geschäftsveräußerung - wenn nicht die Befreiungsvorschriften des § 4 UStG in Kraft blieben (§ 85 Abs. 3 DB). So mindern die auf Grundstücke (§ 4 Ziffer 9), Bankguthaben, Kasse, Wertpapiere, Wechsel und Schecke (§ 4 Ziffer 8) entfallenden Teilentgelte das Gesamtentgelt und nur der Restbestand unterliegt der einprozentigen Umsatzsteuer.

Eine besondere Regelung gilt für den auf die Forderungen entfallenden Kaufpreisanteil. Gem. § 4 Ziffer 8 ist die Gegenleistung für die Abtretung einer Geldforderung in ihrer Eigenschaft als wirtschaftlicher Kaufpreisersatz steuerpflichtig, in ihrer Eigen-

schaft als Abtretungsentgelt aber steuerfrei. Das bedeutet für den Fall einer Geschäftsveräußerung im ganzen, daß geprüft werden muß, ob der Veräußerer nach vereinnahmten oder nach vereinbarten Entgelten die USt abführte. Liegt Sollversteuerung vor, so hat der Geschäftsveräußerer seine Forderungen bereits versteuert, so daß der auf sie entfallende Entgeltanteil nur Abtretungsentgelt und somit steuerfrei ist. Liegt dagegen Istversteuerung vor, so sind die Außenstände noch nicht der USt unterworfen worden. In diesem Falle kommt die Doppelnatur der Gegenleistung für die Abtretung einer Geldforderung voll zur Geltung. In ihrer Eigenschaft als Abtretungsentgelt ist sie steuerfrei, nicht aber in ihrer Eigenschaft als Zahlungseingang auf die Außenstände, in welcher sie zudem nicht mit dem ermäßigten Steuersatz für Geschäftsveräußerungen, sondern mit dem Steuersatz zur USt herangezogen wird, der nach § 7 UStG auf den Lieferungen oder sonstigen Leistungen ruht, die den Außenständen zugrundeliegen (Erl. v. 7.3.1937 zur Partenkirchener Verordnung, Ziffer 11b, RStBl 1937, S.385).

Die Auswirkungen des § 4 Ziffer 8 (bzw. des § 4 Ziffer 9) bei Geschäftsveräußerungen sind folglich verschieden, je nachdem, ob der Veräußerer die Ist- oder die Sollversteuerung angewendet hat, ob die unter die Befreiung des § 4 UStG fallenden Bilanzposten oder die anderen überwiegen. Ein kurzes Beispiel soll das erläutern, bei dem die Aktivseiten zweier Veräußerungsbilanzen gegenübergestellt werden. Beide Unternehmen sollen zunächst nach vereinnahmten Entgelten versteuert haben.

Unternehmen A

Aktiva

1. Anlagevermögen

Lagerplatz	1 000.- ⁺
Fuhrpark	100 000.-
Maschinen	29 000.-
Werkzeuge	20 000.-

2. Umlaufvermögen

Rohstoffe	10 000.-
Hilfsstoffe	19 000.-
Ford.a.sonst.L.	30 000.-
Bankguthaben	1 000.- ⁺
Kasse	500.- ⁺

210 500.-

- 2 500.- (§4 UStG)

208 000.- zu versteuern

=====

Unternehmen B

Aktiva

1. Anlagevermögen

Grundstück	30 000.- ⁺
Ladeneinrichtung	5 000.-
Kühlanlage	1 500.-

2. Umlaufvermögen

Waren	20 000.-
Ford.a.Einzelh.Lfg	30 000.-
Wertpapiere	22 000.- ⁺
Wechsel	12 000.- ⁺
Bankguthaben	80 000.- ⁺
Kasse	10 000.- ⁺

210 500.-

- 154 000.- (§4)

56 500.-

=====

In beiden Fällen ist das vom Käufer gezahlte Entgelt das gleiche. Während aber beim Unternehmen A die Summe der nicht unter § 4 UStG fallenden Bilanzposten mit 208 000.- DM bei weitem überwiegt und infolge der vorliegenden Istbesteuerung die darin enthaltenen 30 000.- DM an Forderungen aus sonstigen Leistungen sogar mit 4 % versteuert werden müssen, gestaltet sich die umsatzsteuerliche Regelung bei dem Unternehmen B günstiger.

Hier überwiegen mit 154 000.- DM (angekreuzt) diejenigen Bilanzposten, die unter die Befreiungsvorschriften des § 4 UStG fallen, die also bei dem Vorgang der Geschäftsveräußerung nicht der USt unterliegen.

Das Endergebnis sieht so aus, daß der Veräußerer des Unternehmens A von den 210 500.- DM Entgelt 30 000.- DM mit 4 % (1 200.-) und 178 000.- DM mit 1 % (1 780.-) versteuern muß, der Veräußerer des Unternehmens B dagegen von seinem gleich hohen Entgelt lediglich

4 % von 30 000.- DM (1 200.-) und 1 % von 26 500.- DM (265.-) der USt zu unterwerfen hat.

Noch günstiger würde sich das Verhältnis gestalten, wenn das Unternehmen B nicht nach vereinnahmten, sondern nach vereinbarten Entgelten versteuerte. In diesem Falle der Sollversteuerung blieben die 30 000.- DM an Forderungen aus Einzelhandelslieferungen zusätzlich steuerfrei, da sie bereits bei Rechnungsausgang der USt unterworfen gewesen wären. B hätte lediglich 1 % von 26500.- DM (265.-) an den Fiskus abzuführen.

VII. Von den unter § 1 fallenden Umsätzen sind gem.

§ 4 Ziffer 10 steuerfrei:

"die Verpachtungen und Vermietungen von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen. Die Beherbergung in Gaststätten ist steuerpflichtig."

a) Die Situation auf dem Markt für Wohnungen und gewerbliche Räume

Wie fast alle Ziffern des Paragraphen 4 UStG hat auch § 4 Ziffer 10 für einen bestimmten Abschnitt unserer Wirtschaft besondere Bedeutung; sie begünstigt vor allem den Markt für Wohnungen und gewerbliche Räume.

1. Die Entwicklung des Wohnraummangel-Rechtes ¹⁾

Eine Bewirtschaftung des Wohnraumes gibt es in Deutschland schon seit dem 1. Weltkrieg. Die Einstellung des Wohnungsbaues während der Kriegszeit und die Aufnahme von Flüchtlingen aus den abgetretenen Gebieten verursachte wegen der schon in den Vorkriegsjahren herrschenden ungünstigen Lage der Wohnungsverhältnisse eine spürbare Wohnungsknappheit.

So erließ der Bundesrat am 23.9.1918 die Bekanntmachung über Maßnahmen gegen Wohnungsmangel (RgBl I/1143). Sie erhielt ihre endgültige Form durch das Wohnungsmangelgesetz (WMG) vom 26.7.1923 (RgBl I/751). Es bildet zusammen mit dem Reichsmietengesetz (RMG) vom 24.3.1922 (RgBl I/273) und dem Mieterschutzgesetz (MSchG) vom 1.6.1923 (RgBl I/353) die Grundlage des damaligen Wohnraummangelrechtes. Nach verschiedenen Lockerungen trat das Wohnungsmangelgesetz am 1.4.1933 außer Kraft.

Jedoch erging schon am 18.4.1936 das Gesetz zur Änderung des RMG und MSchG, das die Umwandlung von Wohnräumen in Räume anderer

1) Fellner-Fischer, "Kommentar zum Wohnraumbewirtschaftungsgesetz", Berlin 1953, S.17 ff.
Hans, H., "Kommentar zum Wohnraumbewirtschaftungsgesetz", Münster 1953, S.IX ff.

Art untersagte. Dann wurde das Verfügungsrecht des Vermieters bei der Vergebung freier Wohnungen erstmalig eingeschränkt, und zwar durch die VO über die Erleichterung der Wohnungsbeschaffung für kinderreiche Familien vom 20.4.1939 (RgBl I/815).

Weitere Verschärfungen brachte der 2. Weltkrieg. Der Reichsarbeitsminister wurde durch die VO vom 5.10.1942 (RgBl I/573) ermächtigt, zur Lenkung der Wohnraumverteilung Vorschriften über die Vermietung freiwerdender Wohnungen zu erlassen und sonstige Maßnahmen zu treffen. Der Wohnraumversorgung der luftkriegsbedroffenen Bevölkerungsschichten diente die VO vom 21.6.43 (RgBl I/355).

Alle diese Bestimmungen reichten nach dem Zusammenbruch nicht mehr aus. Die Wohnungsbehörden halfen sich zunächst mit § 5 des Reichsleistungsgesetzes (RLG v. 1.9.1939, RgBl I/1645), auf Grund dessen sie unter Berücksichtigung des unentbehrlichen Bedarfs des Wohnungsinhabers bzw. Eigentümers Wohnräume beschlagnahmen und Obdachlosen zuweisen konnten.

Hinzu traten in fast allen Landesteilen und Gemeinden Vorschriften und Verordnungen, die das bisherige Reichsrecht je nach der eigenen Situation änderten und ergänzten. Die hierdurch entstandene Rechtsunsicherheit wurde durch das Kontrollratsgesetz Nr. 18, das sogenannte Wohnungsgesetz vom 8.3.46 (Amtsblatt MR 1946, S.162 ff.), beendet.

Allmählich setzte sich die Erkenntnis durch, daß die Bewirtschaftung des vorhandenen Wohnraumes mit ihren dauernden Eingriffen in die private Rechtssphäre keine Lösung des Wohnungsproblems bringen konnte. Wenn überhaupt, so war dies nur durch eine umfassende Förderung des Wohnungsbaues möglich.

Das 1. Wohnungsbaugesetz vom 24.4.1950 (BGBl I/83), das einzelnen Länderbaugesetzen folgte, enthielt neben Förderungsmaßnahmen des Wohnungsbaues auch Bestimmungen, die eine teilweise Auflockerung der Bewirtschaftung des neuen Wohnraumes herbeiführen sollten. Es brachte die erste bundeseinheitliche Regelung der Lockerungsvorschriften und trat ergänzend und ändernd neben das Kontrollratsgesetz Nr. 18. Dieses wurde endgültig durch das Wohnraumbewirtschaftungsgesetz vom 31.3.1953 abgelöst. Es stellt immer noch

ein Wohnungsnotgesetz dar, will aber die Eingriffe der Wohnungsbehörden auf ein Mindestmaß beschränken.

Mit dem 1. Wohnungsbaugesetz beginnt die den westdeutschen Bau- markt von nun an beherrschende Ära des sogenannten sozialen Wohnungsbaues.

§ 1 des Gesetzes in seiner Fassung vom 25.8.1953 (BGBl I/1047) kennzeichnet die Wohnungsbauförderung als öffentliche Aufgabe, § 2 zählt die Förderungsmaßnahmen auf, die durch den Einsatz öffentlicher Mittel, durch die Übernahme von Bürgschaften, durch Steuervergünstigungen, durch Bereitstellung von Bauland und durch die Auflockerung der Wohnungszwangswirtschaft erfolgen sollen. Inzwischen ist das 2. Wohnungsbaugesetz erlassen worden.

Neben den genannten Vorschriften spielen viele andere Gesetze und Verordnungen in diesem Wirtschaftsbereich eine Rolle, so das Gesetz zur Förderung des Bergarbeiterwohnungsbaues, das Bundesmietengesetz, das Gesetz zur Regelung der Miet- und Pachtverhältnisse über Geschäftsräume und gewerblich genutzte unbebaute Grundstücke etc.

2. Auswirkungen auf die Miete und Pacht als Preis für Raum- überlassung und Fruchtnutzung

Von besonderer Bedeutung für diese Arbeit sind die Auswirkungen aller angeführten Bestimmungen auf die Höhe der Mieten und Pachten als steuerbare Entgelte für sonstige Leistungen i.S. des § 1 UStG.

Die Miete fällt - abgesehen von den durch die Ortsklassengrößen hervorgerufenen Unterschiede - anders aus, je nachdem, ob es sich um eine Altbauwohnung, um eine mit oder ohne öffentliche Mittel finanzierte, um eine nur steuerbegünstigte oder nur mit Lastenausgleichsmitteln bzw. Darlehen des sozialen Wohnungsbaues geförderte Wohnung handelt. Weiterhin kann ausschlaggebend sein, welche Miete am 1. Januar 1955 gezahlt wurde, wann die Förderung einsetzte und ob etwaige mit Arbeitgeberdarlehen geförderte Wohnungen auch unter § 7c EStG fallen etc. Da in einem Hause häufig Mieterdarlehen des Lastenausgleichs neben Eigentümer-, Wiederaufbau-,

Ersatzbaudarlehen des Lastenausgleichs und steuerbegünstigten Arbeitgeberdarlehen stecken, kann es vorkommen, daß die Bezieher völlig einander gleichender, aber verschieden finanzierter Wohnungen die unterschiedlichsten Mieten zu zahlen haben.

Die Ungerechtigkeit dieser Mietstreuung zeigt ein Artikel in der Deutschen Wirtschaftszeitung.¹⁾

Seit dem September 1957 erhält nur derjenige eine Wohnung des sozialen Wohnungsbaues, der nicht mehr als 9 000.- DM jährlich, zuzüglich 1 200.- DM für jeden unterhaltenen Familienangehörigen, als Bruttoverdienst bezieht. Vor dem Einzuge ist also die Höhe des Einkommens entscheidend. Ist aber erst jemand in einer Wohnung des sozialen Wohnungsbaues eingezogen, so darf er wohnen bleiben, auch wenn er im Toto gewinnt oder in höhere Stellungen avanciert und das zehnfache seines früheren Einkommens verdient.

Im Gegensatz zu dieser auf dem sozialen Wohnungsmarkt herrschenden Unübersichtlichkeit gilt für die Mieten der Altbauwohnungen (vor der Währungsreform gebaut) immer noch der Mietenstop (Runderlaß des Reichskommissars für die Preisbildung betr. Preisüberwachung und Preisbildung für Mieten vom 12.12.37, Mitt.Bl. v. 15.12.1937, Sondernummer). Daher werden trotz der 1952 und 1955 gesetzlich zugestandenen Mieterhöhungen heute noch die Mieten von rund 8,9 Mill. Altbauwohnungen²⁾ im Bundesgebiet nicht auf Grund der Gesetzmäßigkeiten des Zusammenspiels von Angebot und Nachfrage bestimmt, sondern auf Grund staatlicher Vorschriften.

Ohne staatliche Eingriffe kommen dagegen die Mieten für freifinanzierte Wohnungen, für Untervermietungen sowie für Geschäftsräume und gewerblich genutzte, unbebaute Grundstücke zustande.

Die Bundesregierung beabsichtigt seit langem, den Wohnungsmarkt von allen staatlichen Eingriffen zu befreien. Dieser Schritt muß zum Abstoppen des sozialen Wohnungsbaues und zur Freigabe der Altbauwohnungen führen. Wesentliche Entscheidungen sind in nächster Zeit zu erwarten.

1) "Der verzweifelte Mieter", DWZtg 29/4/58

2) "Mietfreigaben bei Komfortwohnungen", DWZtg 32/7/57

b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 10 UStG ¹⁾

1. Verpachtung und Vermietung im Umsatzsteuerrecht

Die Vermietung und Verpachtung stellt eine steuerbare sonstige Leistung i.S. des § 1 Abs.1 UStG dar. Beide Begriffe sind im UStG die gleichen wie im BGB (RFH v. 2.7.37; VA 488/36; RStBl 37/999).

Miete und Pacht unterscheiden sich darin, daß Miete nur an Sachen, Pacht dagegen auch an Rechten möglich ist und daß dem Mieter nur der Gebrauch der Sache, dem Pächter außerdem noch die Früchte gewährt werden.

Liegt kein reiner Pacht- oder Mietvertrag, sondern ein gemischter Vertrag vor, so kommt es nach einheitlicher Rechtsprechung darauf an, ob nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse der wesentliche Vertragsinhalt einen Miet- oder Pachtvertrag darstellt oder ob die Überlassung eines Grundstückes (Grundstückteils) zum Gebrauch gegenüber anderen wesentlicheren Vertragsleistungen in den Hintergrund tritt. Im ersten Fall ist die Befreiungsvorschrift des § 4 Ziffer 10 auf den aus Vermietung oder Pacht entfallenden Entgeltanteil - notfalls im Wege der Schätzung - anzuwenden, im zweiten Fall gilt § 4 Ziffer 10 weder für das gesamte Entgelt, noch für einen Teil.

Bei anderen Vertragsverhältnissen (z.B. Bestellung eines Erbbaurechts - RFH v. 10.3.33; VA 490/32; RStBl 33/1343 - oder einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit - RFH v. 27.8.37; VA 589/36; RStBl 37/1059 - etc.) kommt die Befreiungsvorschrift nicht zum Zuge.

2. Verpachtung und Vermietung von Grundstücken

aa) Allgemeines

Unter Grundstück versteht man den Grund und Boden sowie seine wesentlichen Bestandteile, d.h. die fest mit ihm verbundenen Sachen (z.B. Gebäude, Gebäudeteile etc.). Nicht dazu gehört das Zubehör (z.B. Einrichtungsgegenstände).

1) Juretzek, a.a.O., S.275 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.552 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.320 ff.

§ 37 DB schließt die Verpachtung und Vermietung von Maschinen und sonstigen Betriebsvorrichtungen aller Art von der Steuerbefreiung aus. Die Vermietungen von Gleisanlagen (RFH v. 28.6.40; VA 324/39; RStBl 40/910) und Kegelbahnen fallen daher nicht unter § 4 Ziffer 10 UStG. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf die Unterverpachtung und Untervermietung (RFH v. 19.10.22; VA 385/22; RStBl 23/45).

Alle mit der Verpachtung und Vermietung unmittelbar in Verbindung stehenden üblichen Nebeleistungen sind steuerfrei, wenn die Hauptleistung unter die Befreiungsvorschrift fällt. Hierzu gehören die Lieferung von Wasser, Treppenbeleuchtung, Schornsteinreinigung, die Bereitstellung der Waschkücheneinrichtung etc.

Auf die Dauer der vertraglichen Benutzung kommt es bei der Beanspruchung der Umsatzsteuerfreiheit gem. § 4 Ziffer 10 UStG nicht an; so wird auch die stundenweise Vermietung eines Saales begünstigt (RFH v. 23.2.40; V 303, 308; RStBl 40/448).

ab) Einzelfälle

Ausbeuteverträge. Wenn dem Vertragspartner gestattet wird, Mineralien, Torf, Kies, Kohlen etc. aus einem ihm überlassenen Grundstück zu gewinnen, so liegt in der Regel steuerfreie Verpachtung vor. Es ist hierbei ohne Bedeutung, ob das Entgelt nach der Dauer der Vertragszeit oder nach der Menge der Bodenbestandteile bemessen wird (RFH v. 28.7.39; V 255/39; RStBl 39/943). Gegenstand des Vertrages muß aber immer die unmittelbare Nutzung des dem Pächter ausdrücklich hierzu überlassenen Grundstückes selbst sein. Wenn der Vertrag dagegen lediglich auf die Verschaffung des Eigentums an bestimmten Erzeugnissen gerichtet ist und nicht auf die Besitzüberlassung des Grundstückes selbst, so liegt ein steuerpflichtiger Kauf vor (RFH v. 11.7.22; VA 184/22; RStBl 22/278).

Ausstellung. Wenn von dem Veranstalter einer Ausstellung oder Messe anderen Unternehmern gegen Entgelt Freiflächen oder Stände in Hallen zur Schauausstellung gewerblicher Erzeugnisse im Rahmen der Ausstellung überlassen werden, so liegt keine Vermietung von Grundstücksteilen vor, sondern ein Rechtsverhältnis besonderer Art. Die vom Veranstalter vereinnahmten Entgelte unterliegen daher nicht der

Steuerbefreiung (BFH v. 25.9.53; V 177/52; RStBl 53 III/335).

Fabrikverpachtung. Bei der Verpachtung eines ganzen Unternehmens ist aus dem umsatzsteuerbaren Entgelt der Teil als umsatzsteuerfrei auszuscheiden, der auf Grundstücke entfällt, es sei denn, daß der hierauf entfallende Anteil im Verhältnis zum gesamten Entgelt als geringwertig angesehen werden kann (BFH v. 26.7.55; V 35/55; RStBl 55 III/258).

Garagen. Unter § 4 Ziffer 10 fallen die Vermietung einer Garage in einem Miethaus und die Vermietung einer Box oder eines bestimmten besonders bezeichneten Platzes in einer Großgarage, wenn der Vermieter die Obhut und Pflege des Wagens nicht übernimmt. Steuerpflichtig dagegen ist die Einstellung in einer Großgarage ohne festen Platz (U-Kartei S 4141 K1).

Gebäudeaußenflächen zu Werbezwecken. Die Vermietung von Außenflächen eines Gebäudes zu Reklamezwecken ist steuerpflichtig (RPH v. 13.4.33; VA 299/32; RStBl 34/47). Steuerpflichtig ist auch die Vermietung von Werbeschaukästen, weil diese nur zu einem vorübergehenden Zwecke mit dem Grund und Boden verbunden und daher keine Grundstücksbestandteile sind (OFD München S 4141 v. 4.8.53; Betriebsberater 53/760).

Schrankfachvertrag. Der Schrankfachvertrag über die Benutzung eines Safes im Tresor einer Bank ist, obgleich es sich um einen bürgerlich-rechtlichen Mietvertrag handelt, umsatzsteuerpflichtig, da der wirtschaftliche Zweck des Vertrages auf die Bewachung und Aufbewahrung des Schrankfachinhaltes gerichtet ist (U-Kartei S 4233 K 1).

3. Verpachtung und Vermietung von grundstücksgleichen

Berechtigungen

§ 4 Ziffer 10 findet auch Anwendung auf die Verpachtung und Vermietung von Berechtigungen, für welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke gelten. Zu den grundstücksgleichen Berechtigungen gehören: Apotheken- und andere Gewerbeberechtigungen, wenn sie in den ehemaligen preußischen Gebiets teilen ein besonderes Grundbuchblatt erhalten haben (RPH v.

11.1.35; VA 127/34; RStBl 35/636) oder in Bayern in ein Grundstücksverzeichnis eingetragen sind (RPH v. 17.7.28; VA 104/28; RStBl 28/304). Fehlt ein besonderes Grundbuchblatt, so ist die Verpachtung der Apotheke steuerpflichtig. Auch Bahneinheiten, Bergwerkseigentum, Wassergerechtigkeiten gehören zu den grundstücksgleichen Berechtigungen.

4. Verpachtung und Vermietung von staatlichen Hoheitsrechten

Es handelt sich um die Steuerfreiheit von Brückengeld-, Fähr- und Mineralgewinnungsregalien (z.B. das Bernsteinregal). Nicht unter § 4 Ziffer 10 fallen solche Hoheitsrechte, die nicht in Beziehung zum Grund und Boden stehen (z.B. das Branntweinmonopol).

5. Beherbergung in Gaststätten

Von der Steuerfreiheit des § 4 Ziffer 10 ist die Beherbergung in Gaststätten ausgeschlossen. Gem. § 38 DB liegt eine Gaststätte vor, wenn ein Unternehmer Wohn- oder Schlafräume zur vorübergehenden Beherbergung von Fremden bereit hält. Die Eigenschaft als Gaststätte ist auch dann gegeben, wenn Zimmer oder Betten außerdem an Dauermieter abgegeben werden. Steuerfrei ist die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Begründung des Wohnsitzes oder zum dauernden Aufenthalt. Ein Altersheim kann daher nicht als Gaststätte angesehen werden, weil in ihm alte Leute ihren dauernden Aufenthalt nehmen (U-Kartei S 4141 K 6).

c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Befreiungsvorschrift

1. Die Motive des Gesetzgebers

Verschiedene Gründe waren es, die den Gesetzgeber 1918 bei der Schaffung des UStG dazu veranlaßten, die Vermietung und Verpachtung von der USt zu befreien. Popitz ¹⁾ führt die wesentlichen Motive in seinem Kommentar an.

1) Popitz, a.a.O., S.534

Ein historischer, heute nicht mehr aktueller Grund war die Tatsache, daß zur Zeit der Entstehung der Befreiungsvorschrift in den einzelnen Ländern noch Miet- und Pachtstempel erhoben wurden. Das Hinzutreten der USt wäre einer Doppelbesteuerung gleichgekommen. Ein weiteres Motiv basierte auf der Überlegung, daß die Nutzung von Grund und Boden durch Vermietung und Verpachtung in der Regel keine gewerbliche Tätigkeit, sondern eine Kapitalanlage ist. Der wohl wichtigste und ausschlaggebende Grund war für den Gesetzgeber aber der Wunsch, die Wohnungsvermietung zu verbilligen. Da die Vermietung eine sonstige Leistung i.S. des § 1 UStG darstellt, hätte nach den Vorschriften dieses Gesetzes die Miete als Entgelt der Steuer unterliegen müssen. Angesichts der Wohnungsnot wäre der Vermieter als der wirtschaftlich Stärkere in der Lage gewesen, die USt durch eine entsprechende Erhöhung des Mietpreises auf den Mieter abzuwälzen. Das wurde durch § 4 Ziffer 10 verhindert und damit eine dem Mieter zugute kommende Verbilligung des Mietpreises erreicht.

Die ursprünglich nur als Begünstigung der reinen Wohnungsmiete gedachte Befreiungsvorschrift wurde alsbald auf jegliche Vermietung und Verpachtung der Mangelware Raum ausgedehnt. Wenn auch die Bedeutung der Wohnungsmieterverbilligung in wirtschaftlicher Hinsicht (je besser die Wohnverhältnisse der Bevölkerung, desto größer ihre Arbeitskraft) und fiskalischer Sicht (die Umsatzsteuerfreiheit der allein in 1956 festgestellten 4,56 Mrd.DM an Wohnungsmieten bedeuten für den Fiskus einen Steuerausfall von 182,4 Mill. DM) ¹⁾ nicht unterschätzt werden darf, so liegt der wirtschaftliche Schwerpunkt des § 4 Ziffer 10 doch mehr auf der Freilassung der Mieten und Pachtzinsen für die gewerbliche Nutzung von Gebäuden und Grundstücken. Diese Befreiung ist - wie die Ausführungen in Teil b des Abschnittes zeigten - sehr weitgehend. Dennoch kommt bei gewerblichen Miet- und Pachtverträgen, im Gegensatz zu reinen Wohnungsmietverträgen, bei denen die Umsatzsteuerfreiheit fast ausnahmslos eingreift und die USt in den Kalkulationen der Vermieter keinerlei Rolle spielt, nicht in jedem Fall § 4 Ziffer 10

1) "Durchschnittliche Miete: 50,64 DM", DWZtg 73/4/57

zur Anwendung. Der Grund hierfür ist darin zu sehen, daß durch die Maßgeblichkeit der Definitionen des BGB für die Anwendung dieser Befreiungsvorschrift formalrechtliche Überlegungen in weit stärkerem Maße als gewöhnlich im Steuerrecht ausschlaggebend werden, und die sonst vorherrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund tritt.

2. Die Bedeutung des § 4 Ziffer 10 dargestellt am Beispiel eines Unternehmens

Welche Bedeutung die Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Ziffer 10 für ein Unternehmen haben kann, das aus Mangel an eigenen Grundstücken auf das Mieten von Geschäftsräumen angewiesen ist, zeigt sich am deutlichsten, wenn von der Fiktion ausgegangen wird, diese Vermietung sei umsatzsteuerpflichtig. Dabei soll angenommen werden, daß die verschiedenen Vermieter, die dem mietenden Unternehmen gegenüberstehen, alle von ihnen auf Grund der fingierten Steuerpflicht an die Finanzkasse abzuführenden Umsatzsteuerbeträge im Mietpreis auf das Unternehmen abwälzen.

Beispiel: Ein Großunternehmen der Fleisch- und Wurstwarenherstellung hat in verschiedenen Orten Verkaufsläden eingerichtet, es unterhält einen größeren Fuhrpark, betreibt eine umfangreiche Werbung und beteiligt sich an verschiedenen Fachausstellungen. Auf der Sollseite des oder der Konten mit dem Titel "Mietaufwendungen" erscheinen innerhalb eines Geschäftsjahres folgende Posten:

	<u>insgesamt:</u>	<u>Miete:</u>	<u>USt:</u>
1. Ladenmiete in Hauptstraßen verschiedener Orte	83 200.-DM	80 000.-DM	3 200.-DM
2. Garagenmiete	5 200.-DM	5 000.-DM	200.-DM
3. Miete für das Unterstellen eines Wagens in einer Garage mit Wagenpflege	832.-DM	800.-DM	32.-DM
4. Miete für Wandreklame (Hausfronten und Schaukästen)	9 360.-DM	9 000.-DM	360.-DM
5. Standgebühren auf drei Fachausstellungen	41 600.-DM	40 000.-DM	1 600.-DM
6. Banksafe-Miete	208.-DM	200.-DM	8.-DM
7. Miete für Einlagerung von Importfleisch in Bremer Kühlhaus	12 480.-DM	12 000.-DM	480.-DM
	<u>152 880.-DM</u>	<u>147 000.-DM</u>	<u>5 880.-DM</u>
	=====	=====	=====

Zweifelloos tätig das gedachte Unternehmen, das allein für Mieten in einem Geschäftsjahr 152 880.- DM ausgeben kann, Millionenumsätze. Wenn wir von der Annahme ausgehen, daß die vorhandenen zehn Verkaufsläden einen monatlichen Durchschnittsumsatz von 60 000.- DM erzielen - für eine Metzgerei in guter Lage nichts Außergewöhnliches - so ergäbe das einen Jahresumsatz von 7,2 Mill. DM. Stellt man den hierfür zu zahlenden 288 000.- DM USt den durch die Fiktion schon wesentlich überhöhten Betrag der 5880.- an auf das Unternehmen überwältigter Umsatzsteuerquoten gegenüber, so schmilzt die zunächst beachtlich erscheinende Summe in ihrer Bedeutung für die Gesamtumsatzsteuerbelastung doch erheblich zusammen. Was für ein Großunternehmen gilt, hat in verkürzten Maßen auch für einen kleineren Betrieb Gültigkeit.

Wenn nun die Fiktion fallen gelassen und der für das Beispiel nach heutigen Bestimmungen tatsächlich zu zahlende Umsatzsteuerbetrag errechnet wird, ergibt es sich, daß nur die unter den Ziffern 1 und 2 aufgeführten Mietbeträge für reine Laden- und Garagenmiete steuerfrei sind, alle anderen Posten unterliegen weiterhin der USt. Wenn auch rein zahlenmäßig der auf die echten Miet- und Pachtverhältnisse entfallende Anteil am größten ist, so fällt doch die Mehrzahl der von einem gewerblichen Betrieb geschlossenen Mietverträge nicht unter die Befreiung des § 4 Ziffer 10 UStG. Insofern spielt die USt in den Überlegungen der mit Miet- und Pachtverträgen arbeitenden Unternehmer doch noch eine Rolle.

3. Die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuerfreiheit für Pachtverhältnisse

Besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang den Ausbeuteverträgen zu, die den umsatzsteuerfreien Grundstücksverträgen gleichgestellt sind. Da es für die Beanspruchung des § 4 Ziffer 10 gleichgültig ist, ob das zu zahlende Entgelt nach der Vertragsdauer berechnet oder in einem von der schwankenden Ausbeute abhängigen Förderzins erstattet wird, fallen fast alle Abbauverträge darunter.

Eine mehrfache Begünstigung tritt in den Fällen ein, in welchen ein Pächter die ihm auf Grund eines Ausbeutevertrages zufallenden

Materialien als Rohstoffe in seinem Hauptunternehmen verwenden kann. (Beispiel: ein Holzverarbeitungsunternehmen arbeitet mit Hölzern aus seinem gepachteten Waldgelände, ein Straßenbauunternehmen verwendet Steine und Kies aus gepachteten Steinbrüchen und Kiesgruben etc.). Zu der generellen Steuerfreiheit der Pachtgebühr tritt der weitere Vorteil hinzu, daß es diese Betriebe auf Grund der Versorgung mit eigenen Abbauerzeugnissen überhaupt nicht oder doch in wesentlich geringerem Umfange als andere Unternehmen nötig haben, Rohstoffe von Dritten zu kaufen. Neben die hierdurch erzielte Einsparung - die für die Ausbeuteberechtigung zu zahlende Summe wird in jedem Fall geringer sein als der Kaufpreis für die Erzeugnisse Dritter - tritt die damit verbundene Einsparung an USt, denn während die Verwertung der aus gepachteten Grundstücken auf Grund eines Ausbeutevertrages stammenden Rohstoffe als Innenumsatz nicht der USt unterliegen, fallen bei Fremdbezug von Dritten verteuernde kumulierte Umsatzsteuerquoten an.

Abschließend muß gesagt werden, daß die Umsatzsteuerfreiheit der Vermietungen und Verpachtungen gem. § 4 Ziffer 10 nicht die gleiche Bedeutung hat wie andere, schon besprochene Ziffern des § 4 UStG. So kann z.B. die Befreiung der Großhandelslieferungen gem. § 4 Ziffer 4 oder der Exportumsätze gem. § 4 Ziffer 3 eine für das betroffene Unternehmen weitaus bedeutendere Rolle spielen. Die an Miete und Pacht zu zahlenden Beträge sind dagegen auch bei größten Unternehmen (Ausnahme: es handelt sich überhaupt um ein gepachtetes Unternehmen) innerhalb des Kostengefüges nur ein relativ kleiner Betrag, die proportional dazu anfallende Umsatzsteuerersparnis (auf Grund nicht stattgefundener Überwälzung) entsprechend gering.

Anders sieht die Auswirkung dieser Befreiungsvorschrift allerdings von der Seite des Fiskus aus. Leider liegen nur Zahlen über das Mietaufkommen aus Wohnungsvermietungen vor: Die in 1956 insgesamt an Mieten gezahlten 4,56 Mrd. DM bedeuten wegen ihrer Steuerfreiheit immerhin schon einen Ausfall von 182,4 Mill. DM; diese Summe wurde auf Grund von 8,02 Mill. normalen Mietverträgen bei einer Durchschnittsmiete von 50,64 DM errechnet. ¹⁾

1) "Durchschnittliche Miete 50,64 DM", DWZtg 73/4/57

Es ist offensichtlich, daß sowohl die Anzahl der von der Industrie, der gewerblichen Wirtschaft und der Landwirtschaft abgeschlossenen Miet- und Pachtverträge als auch die Höhe der Durchschnittsmieten (-pachten) größer als die oben angegebenen sind. Der Fiskus verzichtet also im Interesse einer allgemeinen, allen am Miet- und Pachtverkehr teilnehmenden Bevölkerungs- und Wirtschaftskreisen zukommenden Mietpreisverbilligung auf beträchtliche Einnahmen.

VIII. Von den unter § 1 fallenden Umsätzen sind gem.

§ 4 Ziffer 19 steuerfrei:

"die Lieferungen und der Eigenverbrauch von Gegenständen, die innerhalb eines landwirtschaftlichen Betriebs im Inland erzeugt werden, wenn der Erzeuger die Gegenstände selbst liefert, sowie solche Leistungen, die in der Aufzucht und in dem Halten von Vieh innerhalb eines landwirtschaftlichen Betriebs im Inland bestehen."

a) Landwirtschaft und staatliche Einflußnahme seit der Währungsreform ¹⁾

Kein Wirtschaftszweig wird im Rahmen der sozialen Marktwirtschaft so weitgehend durch staatliche Eingriffe und Förderungsmaßnahmen beeinflusst wie der Agrarsektor. Dies ist nicht eine Erscheinung der letzten Jahre, sondern geht auf die Zeit der großen Agrarkrise zurück. Damals hatte die Regierung erstmalig mit Zollerhöhungen und Subventionen eingreifen müssen, um die deutsche Landwirtschaft vor dem drohenden Zusammenbruch zu retten. Andere Gründe waren für die Kontroll- und Lenkungsmaßnahmen der Machthaber des Dritten Reiches entscheidend: Autarkie hieß das angestrebte Ziel. Die damit einsetzende Fehlentwicklung zeigte sich erst allmählich. Vor allem ließen die geringe Verschuldung und die durch die gespannte Versorgungslage in den Nachkriegsjahren hervorgerufene Wertsteigerung der landwirtschaftlichen Produkte (Schwarzmarktpreise) der Landwirtschaft die eigene Lage günstiger erscheinen, als sie in Wirklichkeit war.

Erst die mit der Währungsreform gegebene Möglichkeit zur Wiedereingliederung in die arbeitsteilige Weltwirtschaft machten die Schwächen und die Versäumnisse der vergangenen Jahre deutlich. Die größeren Betriebe hatten dezimierte Viehbestände, überalterte Maschinen und Schlepper, die mittel- und kleinbäuerlichen Unternehmen waren in der Mechanisierung weit zurück, durch das Reichs-

1) Berger, H., "Rentabilitätsfragen in der deutschen Landwirtschaft" Hannover 1949, S.41 ff.
Neuburg, W., "Neue deutsche Agrarpolitik", Freiburg 1949, S.71 ff.
Reuss, I., "Ökonomie des Außenhandels", Frankfurt a.M. 1956, S.48/49

erbhofgesetz vom 1.10.1933 war die Beweglichkeit des Bodens beseitigt worden. Ein Großteil der Bauern mußte daher immer noch weitverstreute und zersplitterte Felder bewirtschaften, das Wegenetz befand sich in einem denkbar schlechten Zustand, die Wasser- und Elektrizitätsversorgung war ungenügend.

Unter diesen Umständen war es erklärlich, daß der Staat wieder eingreifen mußte. Vom Ernährungsministerium als der vom Gesetzgeber dafür verantwortlich gemachten Stelle, daß einerseits die Nahrungsmittelversorgung der Bundesrepublik funktioniert, andererseits für einen glatten Marktverlauf im Interesse der einheimischen Bauern gesorgt wird, gingen von nun ab alle Sanierungspläne aus. Obwohl sich unsere Wirtschaftspolitik zu neuliberalen Anschauungen bekennt, herrschen in der Folgezeit auf dem Agrarsektor weiterhin autarkieähnliche Bestrebungen vor. Im Interesse der nationalen Selbstversorgung wird eine Mengenkonjunktur gefördert, durch die es möglich ist, auch unter ungünstigen Kostenverhältnissen dann Landwirtschaft betreiben zu können, wenn nur der Inlandsmarkt aufnahmefähig ist und gegenüber dem Ausland abgeschirmt wird.

Wichtiger wäre es gewesen, die staatlichen Förderungsmaßnahmen von Anfang an statt auf das Anstreben einer Mengenkonjunktur auf die Rationalisierung der deutschen Landwirtschaft zu richten.

Reuss ¹⁾ gibt eine Gegenüberstellung der Produktivität der englischen und westdeutschen Landwirtschaft. Beide Länder sind ungefähr gleich groß und besitzen fast die gleiche Bevölkerungszahl. Die deutsche Landwirtschaft erzeugte 1954 Lebensmittel im Werte von rund 10,8 Mrd. DM, die englische solche im Werte von 9,6 Mrd. DM. Während aber bei uns 5,1 Mill. Beschäftigte bei der Erstellung dieser Leistung beteiligt waren, benötigte Großbritannien nur 1,02 Mill. Arbeitskräfte. Dies zeigt, daß die deutsche Landwirtschaft nur dann wieder ohne dauernde staatliche Hilfe im internationalen Wettbewerb bestehen wird, wenn man die Agrarstruktur grundlegend verbessert.

Ausfluß dieser Überlegungen war das schon im Oktober 1953 von Bundesernährungsminister Lübke verkündete Strukturprogramm. ²⁾

1) Reuss, I., a.a.O., S.49

2) "Wahlgeschäfte mit der Agrarpolitik", DWZtg 51/4/57

Nach ihm sollen die zersplitterten Fluren bereinigt, Höfe aus der engen Dorflage ausgesiedelt, zahlreiche bäuerliche Betriebe auf die Ackernahrung einer Familie aufgestockt, Versäumnisse im Wirtschafts- und Wegebau, in der Wasser- und Energieversorgung aufgeholt werden. Dieses Strukturprogramm wurde im 1. Grünen Plan 1956 Wirklichkeit. In seinem Rahmen wurden allein 1956 über 900 Mill. DM Bundesmittel und mehr als 200 Mill. DM Ländermittel für die westdeutsche Landwirtschaft ausgegeben. ¹⁾

Dieser große Subventionsplan ist mittlerweile zu einem festen Bestandteil des Bundeshaushaltes geworden. Obgleich zweifellos schon große Erfolge erzielt worden sind, dürften noch Jahre ins Land gehen, bis es sich eindeutig herausstellen wird, ob es der Bundesregierung tatsächlich mit ihren Maßnahmen gelungen ist, den westdeutschen Landwirt international wettbewerbsfähig zu machen.

Im Mittelpunkt der folgenden Untersuchungen steht die im Rahmen des Grünen Plans geänderte Ziffer 19 des § 4 UStG, die jetzt alle Lieferungen und den Eigenverbrauch von innerhalb eines landwirtschaftlichen Betriebes erzeugten Gütern von der USt befreit.

b) Umfang und Grenzen des § 4 Ziffer 19 ²⁾

1. Lieferungen und Eigenverbrauch

Von der USt befreit sind nur die Lieferungen von Gegenständen, die ein Landwirt in seinem inländischen landwirtschaftlichen Betrieb erzeugt und deren Eigenverbrauch. Sonstige Leistungen unterliegen - mit Ausnahme der besonders befreiten Pensionsviehhaltung - der Umsatzbesteuerung. Der allgemeine Steuersatz von 4 % ist also anzuwenden auf die Verpachtung von Jagd- und Fischereirechten, die Ausgabe von Angelkarten (RFH v. 14.1.1938; V 127/37; RStBl 38/336), Fuhrleistungen, Lohnmüllerei, gärtnerische Grabpflege ohne Berücksichtigung der selbst gelieferten Pflanzen (RFH v. 15.10.37; VA 95/37; RStBl 37/1179) etc.

1) "Bauernhilfe großen Stils", DWZtg 1/3/57

2) Juretzek, a.a.O., S.343 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.642 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.383 ff.

2. Landwirtschaftlicher Betrieb, Nebenbetrieb

Bei den Lieferungen und dem Eigenverbrauch muß es sich stets um Gegenstände handeln, die innerhalb eines inländischen landwirtschaftlichen Betriebes erzeugt worden sind. Das ist nach Ausklammerung der forstwirtschaftlichen Unternehmungen ein Betrieb, dessen Hauptzweck auf eine oder mehrere Arten von Landwirtschaft gerichtet ist. Als landwirtschaftliche Betriebsarten gelten unter anderen: der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinanbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Teichwirtschaft und der Binnenfischerei. Die in § 46 DB vorgenommene Aufzählung ist nicht erschöpfend. So gehören außer den dort aufgeführten Tierzuchtbetrieben, Viehmästereien, Abmelkstätten, Geflügelfarmen etc. auch die nicht besonders erwähnten Baumschulen, Samen- und Saatzuchtbetriebe dazu.

Zum landwirtschaftlichen Betrieb rechnen gem. § 46 Abs.4 DB auch Nebenbetriebe, wenn sie dazu bestimmt sind, dem Hauptunternehmen zu dienen. Das gilt nicht für Betriebe, die als selbständige gewerbliche Einheiten mit eigener wirtschaftlicher Zweckbestimmung am Wirtschaftsleben teilnehmen (RFH v. 17.11.38; III 183/38; RStBl 39/167).

In der Regel wird dies bei sogenannten Substanzbetrieben wie Kiesgruben, Ziegeleien etc. der Fall sein. Sie sind als Nebenbetriebe nur dann anzuerkennen, wenn ihre Erzeugnisse überwiegend im landwirtschaftlichen Hauptbetrieb Verwendung finden.

3. Begriff des landwirtschaftlichen Erzeugnisses

§ 46 Abs.6 DB führt aus, was i.S. des UStG als landwirtschaftliches Erzeugnis gilt:

"Als innerhalb eines landwirtschaftlichen Betriebs erzeugt sind die in einem landwirtschaftlichen Betrieb hergestellten oder gewonnenen Gegenstände und die darin gezüchteten oder genutzten Tiere anzusehen."

Ferner zählen zu den begünstigten Erzeugnissen die auf den eigenen landwirtschaftlich genutzten Flächen gejagten Tiere (nicht aber die Jagdbeute des Jagdpächters), erworbene Pflanzen, die in einer Gärtnerei aufgezogen oder veredelt werden etc.

Gegenstände, die gekauft und ohne Be- oder Verarbeitung weiterveräußert werden, sind nicht begünstigt, z.B. Schnittblumen, die eine Gärtnerei von einem anderen Gartenbetrieb erwirbt und dann weiterverkauft. Besteht eine Lieferung zum Teil aus eigenerzeugten, zum Teil aus hinzugekauften Erzeugnissen, so kann das Entgelt im Verhältnis der beiden Anteile (gegebenenfalls im Wege der Schätzung) aufgeteilt werden (RdF-Erlass 4215-21 III, v. 15.8.40, DStZB 53/326).

4. Bedeutung der Verkehrsauffassung

Von ausschlaggebender Bedeutung ist, ob der gelieferte Gegenstand nach der Verkehrsauffassung als landwirtschaftliches Erzeugnis anzusehen ist (§ 46 Abs.7 DB). Hierbei ist es nach der ständigen Rechtsprechung des RfH und BFH entscheidend, ob die beteiligten Kreise einer Ware die Eigenschaft als landwirtschaftliches Erzeugnis zubilligen. Im Streitfall muß darüber Beweis geführt werden. Die Ermittlung der Verkehrsauffassung gehört zu der Feststellung des Tatbestandes und kann nicht durch Überlegungen des Gerichtes ersetzt werden (RfH v. 4.10.35, VA 437/35, RStBl 1936/72. BFH v. 6.3.53; V 87/52; BStBl 1953 III/162).

5. Lieferungen und der Eigenverbrauch durch den Erzeuger

Lieferungen und der Eigenverbrauch sind nur dann begünstigt, wenn sie durch den Erzeuger selbst ausgeführt bzw. vorgenommen werden. Erzeuger i.S. des Gesetzes ist der Betriebsunternehmer, meistens also der Eigentümer. Im Falle der Verpachtung kann nur der Pächter die Steuerfreiheit beanspruchen. Nach § 46 Abs.8 DB wird die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse dann steuerpflichtig, wenn der Erzeuger sie im Rahmen eines Betriebes, welcher der Gewerbesteuer unterliegt, ausführt (z.B. Lieferung von Butter, Käse etc. in einem dem Landwirt gehörenden Hotel an Gäste). Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiungsvorschrift setzt nicht den buchmäßigen Nachweis des § 14 DB voraus.

6. Weitere Umsatzsteuerbefreiungen

Milchprämien, die ein Landwirt für abgelieferte tbc-freie Milch erhält, gehören zum Entgelt und sind daher steuerfrei. Beihilfen, die einem Bauern für die freiwillige Ausmerzung tbc-infizierter Rinder gezahlt werden, stellen kein Entgelt für eine Leistung, sondern einen echten Zuschuß dar und unterliegen aus diesem Grunde nicht der USt (BdF-Erlaß v. 17.1.1956; U-Kartei S 4215 K 55).

7. Pensionsviehhaltung

Die einzige Ausnahme von der Regel, daß die sonstigen Leistungen eines Landwirtes der USt unterliegen, ist die Steuerfreiheit der sogenannten Pensionsviehhaltung. Durch sie werden die Aufzucht und das Halten von Vieh für andere begünstigt, wie sie von manchen Weidebetrieben ausgeübt wird. Unter Vieh sind nur solche Tiere zu verstehen, die durch ihr Fleisch oder ihre Erzeugnisse unmittelbar oder durch Arbeitsleistungen mittelbar der Volksernährung dienen (RFH v. 19.10.28; IA 144/213/28; RStBl 1929/26). Daher ist die Aufzucht von Rindern, Schweinen und Pferden für andere umsatzsteuerfrei, wenn zur Fütterung überwiegend Erzeugnisse der eigenen Landwirtschaft verwendet werden (§ 55 Abs.2 DB). Da der Begriff der Viehzucht enger ist als der der Tierzucht, fällt die Aufzucht von Pelztieren, Ratten, Mäusen etc. nicht unter die Befreiung.

c) Die wirtschaftliche Bedeutung der Befreiungsvorschrift

Die Bedeutung des im Rahmen des "Grünen Planes" geänderten § 4 Ziffer 19 UStG wird am deutlichsten bei einem Vergleich mit der zuvor gültigen Fassung sichtbar. Vor der Umgestaltung durch das 8. Gesetz zur Änderung des UStG - also bis zum 31.3.1956 - waren nach § 4 Ziffer 19 befreit:

"der Eigenverbrauch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, wenn in diesen die Umsätze nach § 1 Ziffer 1 und 2 im letzten vorangegangenen Kalenderjahr 10 000.- DM nicht überstiegen haben."

Diese Vorschrift war durch die Notverordnung vom 5.6.1926 in das UStG aufgenommen und in allen Neufassungen des Gesetzes beibehalten worden. Es handelt sich um eine Vergünstigung für land- und forstwirtschaftliche Kleinbetriebe, die im Gegensatz zur jetzigen Fassung auch von forstwirtschaftlichen Unternehmungen beansprucht werden konnte. Welche Bedeutung schon ihr zukam, zeigen Zahlen des Statistischen Reichsamtes aus dem Jahre 1935.¹⁾ Von den damaligen 685 949 Veranlagten der Gewerbegruppe "reine Landwirtschaft" gehörten 588 719 oder 85,8 % zu der Gruppe von Bauern, die jährlich unter 10 000.- RM Umsatz erzielten und somit die Befreiungsvorschrift beanspruchen konnten.

Hierdurch fielen 12 % des von der gesamten Gewerbegruppe erzielten Umsatzes in Höhe von 6,18 Mrd. RM, also 742 Mill. RM, unter die Steuerfreiheit. Den wichtigsten Teil dieser steuerfreien Umsätze bildete mit 665 Mill. RM (89,6 %) der Eigenverbrauch der Landwirte.

§ 4 Ziffer 19 bedeutete also schon in seiner alten Fassung für den Großteil unserer Bauern eine fühlbare Entlastung, wenn auch der Steuerausfall für den Fiskus bei dem geltenden Steuersatz von 1 % lediglich 6,6 Mill. RM betrug. Hinzu trat die Herabsetzung des Steuersatzes für alle Lieferungen und den Eigenverbrauch von Gegenständen, die innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit einem Jahresumsatz über 10 000.- RM im Inland erzeugt worden waren. Diese Umsatzvorgänge wurden nicht mehr mit dem jeweils höchsten Satz erfaßt, sondern anfangs nur mit 1 %, später mit 1,5 % zur USt herangezogen (§ 7 Abs.2a). Durch diese gemischte Belastung der wichtigsten Umsätze der Landwirtschaft betrug das Umsatzsteueraufkommen immerhin 1935 noch 58 Mill. RM, 1936 60 Mill. RM und 1938 etwa 70 Mill. RM.²⁾ Die Bedeutung der USt als Last für die landwirtschaftlichen Unternehmungen zeigte sich auch darin, daß diese Steuer innerhalb der Gesamtsteuerbelastung hinter der Grundsteuer an zweiter Stelle fungierte.

Neuere Zahlen bestätigen das bereits Gesagte. 1954 mußten 822 063 Umsatzsteuerpflichtige der westdeutschen Land- und Forstwirtschaft

1) "Die Besteuerung der Landwirtschaft", Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reiches, Nr. 42, Berlin 1941, S.26/27

2) "Die Besteuerung der Landwirtschaft", a.a.O., S.28

bei einem Gesamtumsatz von 13 199 Mill. DM rund 188 Mill. DM an USt zahlen. 1955 änderte sich das Bild nur unwesentlich. 811 474 in diesem Jahr als umsatzsteuerpflichtig erfaßte Land- und Forstwirte hatten für den Jahresumsatz von 13 857 Mill. DM etwa 199 Mill. DM an die Finanzkasse abzuführen. ¹⁾

Innerhalb der gesamten Betriebsausgaben der Landwirtschaft (Löhne, Aufwendungen für Düngemittel, Saatgut, Maschinen etc.) betrug der Anteil der USt 1954 rund 1,8 % und 1957 1,7 %. ²⁾ Die Umsatzsteuer stellte also einen nicht ausschlaggebenden, dennoch aber spürbaren Kostenfaktor für die Landwirtschaft dar.

Das Vorgehen des Gesetzgebers war folglich zweckmäßig, als er im Rahmen des Grünen Planes unter anderem die USt für die wichtigsten Umsätze der Landwirtschaft fortfallen ließ, um die Ertragslage der westdeutschen Bauern zu verbessern. Zu diesem Zweck wurde durch das 8. Gesetz zur Änderung des UStG vom 16.11.56 (BGBl I/882) der neue § 4 Ziffer 19 geschaffen. Er befreit ab 1. April 1956 sämtliche Lieferungen und den Eigenverbrauch von landwirtschaftlichen Erzeugnissen durch den Erzeuger selbst. Da diese Umsatzarten die wichtigsten und am häufigsten vorkommenden sind, ist die Landwirtschaft fast vollständig von der USt befreit.

Diese Annahme wird durch die Zahl bestätigt, welche das Bundesfinanzministerium für die durch die Befreiungsvorschrift hervorgerufene Umsatzsteuerausfallquote angibt. Sie betrug 1956 rund 190 Mill. DM. ³⁾ Ihr stehen 199 Mill. DM im Jahre 1955 abgeführter Umsatzsteuerbeträge gegenüber. Zwar wurden diese nicht nur von der Landwirtschaft, sondern auch von der durch die Neufassung des § 4 Ziffer 19 nicht mehr begünstigten Forstwirtschaft gezahlt. Da aber die landwirtschaftlichen Verkaufserlöse im Jahre 1956 eine erhebliche Steigerung erfuhren, steht einer zahlenmäßigen Abnahme der steuerpflichtigen Unternehmer eine Zunahme der ohne § 4 Ziffer 19 steuerpflichtigen Verkaufserlöse gegenüber.

Steuerpflichtig bleiben die Landwirte lediglich mit Lieferungen aus Substanzbetrieben (Kiesgruben etc.) und ihren sonstigen Leistungen (Lohnfuhren, Verpachtung von Jagd- und Fischereirechten etc.).

1) Statistisches Jahrbuch 1957, S.147

2) Statistisches Jahrbuch 1957, S.147
"Bauernhilfe großen Stils", DWZtg 1/3/57

Obgleich § 4 Ziffer 19 UStG in seiner neuen Fassung generell alle landwirtschaftlichen Lieferungen von der USt befreit, wirkt sich diese Vergünstigung infolge der verschiedenartigen Struktur unserer bäuerlichen Betriebe sehr unterschiedlich aus. Sie kommt nur ungefähr 150 000 der mehr als 540 000 bäuerlichen Betriebe zwischen 2 und 5 Hektar zugute.¹⁾ Gerade die wirklich notleidenden Bauern werden durch sie kaum berührt. Es handelt sich dabei vor allem um jene Betriebe, deren Jahresumsatz unter 10 000.- DM liegt. Hierfür sind zwei Gründe maßgebend.

Einmal war bei diesen Steuerpflichtigen schon nach der alten Regelung der Eigenverbrauch grundsätzlich von der USt befreit. Da er größer als die Lieferungen und sonstigen Leistungen ist (89,6 % in 1935, s.S. 182), brachte die neue Fassung insoweit keine Verbesserung. Zum anderen waren die gleichen Betriebe wegen ihres geringen Umsatzes von der Aufzeichnungspflicht befreit, d.h. daß diese sogenannten nicht buchführenden Landwirte bisher nicht nach Maßgabe ihrer tatsächlichen Umsätze, sondern nach Richtlinien zur USt herangezogen wurden. Es fehlte daher bei ihnen an dem für jede Kalkulation so wesentlichen Zusammenhang zwischen Umsatzvorgang und Umsatzbesteuerung. Die auf Grund der Richtsätze ermittelten Steuerbeträge waren bei diesen Kleinbetrieben zudem denkbar niedrig.

Wirklich spürbar wird die Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Ziffer 19 darum im wesentlichen nur für die größeren, besonders leistungsfähigen Bauernhöfe und Sonderkulturbetriebe. Bei diesen, einen mehr als 10 000.- DM betragenden Jahresumsatz erzielenden Betrieben ist der Eigenverbrauch erstmals umsatzsteuerfrei. Zudem stand bei ihnen, den buchführenden Landwirten, die Umsatzbesteuerung in engem Zusammenhang mit den von ihnen getätigten Umsatzakten. Die Umsatzsteuer war daher für diese Unternehmungen eine unmittelbar spürbare, bei der Kalkulation nicht zu übersehende Belastung. Der Fortfall der USt stellt also für sie eine wirkliche Entlastung des Kostengefüges und damit eine Steigerung der Ertragslage dar.

Wenn abschließend die Frage beantwortet werden soll, ob die vom Gesetzgeber angestrebte Ertragsbesserung der westdeutschen Land-

1) "Bauernhilfe großen Stils", DWZtg 1/3/57

wirtschaft mit Hilfe des neuen § 4 Ziffer 19 UStG vorangetrieben werden kann, so muß die Antwort positiv ausfallen, allerdings mit zwei Einschränkungen:

Einzelwirtschaftlich gesehen entlastet die Befreiungsvorschrift nicht die wirklich notleidenden Kleinbetriebe, sondern die an sich schon gesunden und leistungsfähigen größeren Bauernhöfe. Global betrachtet stellt die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferungen und des Eigenverbrauchs nur einen kleinen Bruchteil innerhalb der Hilfsmaßnahmen des Grünen Planes dar. Ohne die weit größeren und wirkungsvolleren Subventionszahlungen für die Düngemittelbeschaffung etc. und die Anstrengungen für eine Bereinigung der Agrarstruktur würden die 190 Mill. DM niemals zu einer entscheidenden Lageverbesserung der Landwirtschaft führen.

C. Die restlichen Ziffern

des § 4 UStG

Wie schon in der Einleitung dieser Arbeit ausgeführt wurde, sind nicht alle Ziffern des § 4 UStG von gleichgroßer wirtschaftlicher Bedeutung. Die wesentlichen Umsatzsteuer-Befreiungsvorschriften, deren Auswirkungen den engen Bereich eines einzelnen Wirtschaftszweiges überschreiten, wurden im Hauptteil eingehend erläutert. Aufgabe dieses Abschnittes soll es sein, zur Abrundung der Arbeit die nicht behandelten Ziffern in aller gebotenen Kürze zu umreißen.

I. § 4 Ziffer 6 ¹⁾

Diese Vorschrift wurde in das UStG aufgenommen, weil sich bei Zwangsvollstreckungen der bisherige Eigentümer (Schuldner) regelmäßig in einer Notlage befindet. In der Mehrzahl der Fälle bleibt der Erlös einer Zwangsvollstreckung hinter den tatsächlichen Werten zurück und reicht nicht zu einer vollständigen Befriedigung der Gläubiger aus. Eine weitere Schmälerung durch die USt soll daher im Interesse aller Beteiligten nicht eintreten.

Steuerfrei sind nur Lieferungen auf Grund einer Versteigerung im Wege der Zwangsvollstreckung. Unter Zwangsvollstreckung i.S. des § 4 Ziffer 6 sind die Versteigerungen auf Grund eines vollstreckbaren Urteils (§ 704 ZPO), der gerichtliche Vergleich im Güteverfahren und die übrigen in § 794 ZPO angeführten Vollstreckungstitel, die Versteigerung verpfändeter Sachen durch den Gerichtsvollzieher und die zur Vollziehung eines Arrestes oder einer einstweiligen Verfügung angeordneten Versteigerungen zu verstehen (BFH v. 17.9.53, V 176/52, BStBl 53 III/314). § 4 Ziffer 6 UStG kann nicht ausdehnend ausgelegt werden. Freihändige Verkäufe oder Versteigerungen von Gegenständen aus einer Konkursmasse durch den

1) Juretzek, a.a.O., S.240 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.489 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.280 ff.

Konkursverwalter, Versteigerungen von Pfändern durch Pfandleihämter etc. fallen daher nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Ziffer 6.

II. § 4 Ziffer 7 ¹⁾

Die Leistungen des Bundes im öffentlichen Post- und Fernmeldeverkehr dienen dem Gemeinwohl. Es wäre daher unbillig, diese Umsatzvorgänge durch die USt zu belasten und zu verteuern.

Steuerfrei sind gem. § 32 DB aber nur die Leistungen im öffentlichen Verkehr, daher unterliegen alle Umsatzakte, die auch Gegenstand eines privatwirtschaftlichen Unternehmens sein könnten, der Steuerpflicht. Die Befreiung umfaßt sowohl Lieferungen als auch sonstige Leistungen. Der Begriff "Fernmeldeverkehr" ist eine Sammelbezeichnung für Telegraf, Telefon und drahtlose Telegrafie. Zum Aufgabengebiet des öffentlichen Verkehrs gehören ferner die Fernsprech-Nebenstellenanlagen, die Kraftwagen-Linien der Bundespost, die Veräußerung, Vermietung und Instandhaltung öffentlicher Fernsprechanlagen, der Verkauf von Postwertzeichen und Formularen, der Nachrichtendienst, die Verwertung unanbringlicher Postsendungen etc.

Steuerpflichtig sind dagegen die Anlage von Haustelefonen, der Verkauf von Fernsprechapparaten und Rundfunkgeräten sowie alle Hilfsgeschäfte, da diese Umsatzakte auch von privatwirtschaftlichen Unternehmungen getätigt werden können.

Im Hinblick auf den Rundfunk ist die Befreiungsvorschrift gegenstandslos geworden sind. Steuerfrei bleiben jedoch die der Bundespost zufließenden Gebührenanteile. Siehe auch § 4 Ziffer 22 UStG, der seit dem 1.7.1957 die Umsätze der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten von der USt befreit, jedoch nur, soweit sie aus Rundfunkhörer- und Fernsehteilnehmergebühren bestehen (9. Änd.Ges. v. 18.10.1957, BGBl I.S. 1743).

1) Juretzek, a.a.O., S.240 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.489 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.280 ff.

III. § 4 Ziffer 9 ¹⁾

Um die doppelte Besteuerung eines wirtschaftlichen Vorganges durch das UStG und bestimmte andere Verkehrssteuergesetze zu verhindern, stellt § 4 Ziffer 9 Umsätze immer dann von der USt frei, wenn sie nach einem der sechs konkurrierenden Gesetze steuerbar sind. Die Umsatzsteuerfreiheit tritt grundsätzlich auch dann ein, wenn eine Befreiungsvorschrift dieser Gesetze zum Zuge kommt oder wenn die Verkehrssteuer aus Billigkeitsgründen erlassen wird (RPFH v. 13.3.31; VA 252/30; RStBl 32/360).

Grunderwerbsteuer - USt

Die der Grunderwerbsteuer unterliegenden Umsätze von Grund und Boden, ungetrennten Bodenerzeugnissen, zu einem dauernden Zweck errichteten Gebäuden und mit dem Grundstück dinglich verbundenen Rechten sind gem. § 4 Ziffer 9 von der USt befreit. Dagegen können Umsätze von nicht zum Grundstück gehörenden Bestandteilen nicht zur Grunderwerbsteuer herangezogen werden, folglich greift hier die Umsatzbesteuerung ein. Das gilt vor allem für Umsätze von getrennten Bodenerzeugnissen, zu einem vorübergehenden Zweck errichteten Gebäuden, Zubehör, Maschinen, sonstigen Betriebsvorrichtungen und Gewerbeberechtigungen.

Beförderungssteuer - USt

Beförderungssteuerpflichtig und damit umsatzsteuerfrei sind: die Beförderung von Personen und Gütern im Schienenbahnverkehr, die Beförderung von Personen und Gütern im Kraftfahrzeugverkehr mit Ausnahme der Beförderung von Gütern in der sogenannten Nahzone.

Beförderungssteuerfrei und zugleich auch umsatzsteuerfrei sind: die Personenbeförderung im Arbeiter-, Schüler- und Militärpersonenverkehr und Gepäckbeförderungen im Militärgepäckverkehr, die Beförderung von Gütern, die den Zwecken des eigenen Beförderungsunternehmens dienen, der Eisenbahn-Expressgutverkehr sowie der Brief- und Paketverkehr der Deutschen Bundespost, die Beförderun-

1) Juretzek, a.a.O., S.250 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.512 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.291 ff.

gen von Steinkohlen, Braunkohlen und Preßkohlen aller Art im Eisenbahnverkehr etc.

Umsatzsteuerpflichtig, weil nicht beförderungssteuerpflichtig, sind folgende Vorgänge: die Beförderung mit Kraftfahrzeugen im Güternahverkehr, die Beförderung von Personen und Gütern durch Flugzeuge, Pferdefuhrwerke, Seilschwebbahnen etc.

Rennwett-Lotteriesteuer - USt

Rennwettsteuerpflichtig und damit umsatzsteuerfrei sind: Wetten am Totalisator, bei einem Buchmacher abgegebene Wetten, im Inlande veranstaltete öffentliche Lotterien und Ausspielungen, ausländische, in das Inland eingebrachte Lose und Ausweise über Spieleinlagen.

Ablegewetten, die ein Buchmacher einem anderen zur Verringerung des Risikos überträgt, Geschicklichkeitsspiele, Provisionen von Buchmachern, die nicht selbst Wetten abschließen, sondern nur vermitteln, fallen nicht unter das Rennwett-Lotteriesteuergesetz und sind daher umsatzsteuerpflichtig.

Versicherungssteuer - USt

Folgende versicherungssteuerpflichtige Leistungen sind gem. § 4 Ziffer 9 von der USt befreit: die Gewährung des Versicherungsschutzes durch den Versicherer, d.h. die Übernahme des Versicherungswagnisses und bei Eintritt des Versicherungsfalles die Versicherungsleistung, ferner die Leistung des Versicherungsnehmers in Form des Versicherungsentgeltes.

Nicht zum versicherungssteuerpflichtigen Versicherungsentgelt gehören Beträge, die zur Abgeltung einer Sonderleistung des Versicherers oder aus einem in der Person des Versicherungsnehmers liegenden Grunde anfallen, z.B. Kosten für die Ausstellung einer Ersatzurkunde, Verzugszinsen, Hebegebühren. In diesen Fällen greift die Umsatzsteuerpflicht ein.

Gesellschaftssteuer - USt

Die in den §§ 2 und 3 des Kapitalverkehrsteuergesetzes aufgeführten Vorgänge sind nach diesem Gesetz steuerpflichtig und unter-

liegen daher nicht der Umsatzbesteuerung. Es handelt sich um folgende Vorgänge:

- a) um den Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber,
- b) um Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (z.B. Nachschüsse, Zubeußen),
- c) um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht,
- d) um die Gewährung von Darlehen an eine inländische Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter, wenn die Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt etc.

Aufsichtsratsvergütung - USt

Es handelt sich bei den von der USt befreiten Aufsichtsratsvergütungen um solche des § 12 Abs. 3 KStG. Es sind Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates, Grubenvorstandes oder andere, mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden.

IV. § 4 Ziffer 11 ¹⁾

Diese Vorschrift will nicht die Ärzte, Apotheker und Heilmittelhersteller begünstigen, sondern dient der wirtschaftlichen Entlastung der reichsgesetzlichen Versicherungs- und Fürsorgeträger. Dies geschieht nach § 39 DB einmal durch die Befreiung der Versicherungsträger mit ihren eigenen Umsätzen, zum anderen durch die Befreiung bestimmter Lieferungen und Leistungen von Unternehmern an die Versicherungs- und Fürsorgeträger.

Zu den reichsgesetzlichen Versicherungsträgern gehören die allgemeinen und besonderen Ortskrankenkassen, die Landkrankenkassen, Betriebs- und Innungskrankenkassen, die Seekrankenkassen, die Be-

1) Juretzek, a.a.O., S.287 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.571 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.332 ff.

rufsgenossenschaften einschließlich ihrer Zweiganstalten, die Genossenschaft für reichsgesetzliche Unfallversicherung, die Träger der Eigenunfallversicherung und die Gemeindeunfallversicherungsverbände, die Landesversicherungsanstalten, die Sonderanstalten der Invalidenversicherung, die Knappschaften, die Ersatzkassen der Krankenversicherung für Angestellte und Arbeiter (U-Kartei S 4146 K₃ Anlage 1).

Die Steuerfreiheit erfaßt fünf Gruppen von Leistungen:

1. ärztliche Hilfeleistungen, d.h. die unmittelbare Heilbehandlung durch den Arzt, ebenso die Behandlung in einem Krankenhaus und die Reihenuntersuchung bei den durch Berufskrankheiten gefährdeten Arbeitnehmern.

Nicht steuerfrei sind dagegen die Unterbringung in Verwahrungsanstalten, um die Insassen von der Öffentlichkeit fernzuhalten, ferner Einstellungsuntersuchungen, weil in ihnen eine gutachtliche Tätigkeit gesehen wird (BFH v. 12.8.54, V 36/54, BStBl 54 III/346),

2. ähnliche Hilfeleistungen i.S. der §§ 122, 123 RVO. Es muß sich dabei um persönliche, der Heilbehandlung dienende Leistungen von fachlich ausgebildeten Badern, Masseuren, Hebammen etc. handeln,

3. Umsätze von Arzneimitteln,

4. Umsätze von Heilmitteln, welche die Krankenpflege unterstützen, z.B. Verbandstoffe, Massagen und Heilbäder,

5. Umsätze von Hilfsmitteln wie Prothesen, Krücken, Fahrstühle etc.

Ärztliche Bedarfsgegenstände wie Skalpelle, Operationstische, Röntgenfilme fallen nicht unter die Befreiung, weil sie nur mittelbare Hilfsmittel darstellen.

Begünstigt werden durch § 4 Ziffer 11 UStG nur Leistungen an den Versicherungsträger und Fürsorgeverband. Es müssen für den Eintritt der Umsatzsteuerfreiheit einerseits die direkten Rechtsbeziehungen zwischen den Leistenden und einem Versicherungsträger vorliegen, zum anderen muß es sich stets um den jeweils letzten Umsatz handeln. Dies ist immer dann der Fall, wenn ein Versicherter von einem Arzt behandelt wird oder wenn er von einem Apotheker Arzneimittel und Verbandstoff ausgehändigt bekommt. Es liegt darin nicht eine sonstige Leistung oder Lieferung an ihn, sondern an den Versicherungsträger vor.

V. § 4 Ziffer 12 ¹⁾

Diese Befreiungsvorschrift hat in erster Linie Bedeutung für die landwirtschaftlichen Betriebe, in denen die Naturalverpflegung des gesamten Personals üblich ist. Ihre Besteuerung hätte wirtschaftlich unbegründete Änderungen der Lohnzahlungsweise hervorgerufen und das Lohnproblem der Landwirtschaft schwieriger gestaltet.

Die Befreiung erstreckt sich im einzelnen auf die Beherbergung des Personals in der Landwirtschaft, in Hotels, in Handwerksbetrieben, auf die Beköstigung und die nach örtlicher Gewohnheit und Art des Gewerbes üblichen Naturalleistungen: z.B. Deputate an landwirtschaftliche Arbeiter, Besorgung der Wäsche für die Arbeitnehmer, Freitrunk in Brauereien etc. Die Sachleistungen müssen an Arbeitnehmer des Unternehmens geleistet werden, das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist also unerlässlich. Saisonarbeiter und Lehrlinge gehören zu den Arbeitnehmern, nicht dagegen Hausangestellte. Die Leistungen müssen vom Unternehmer ausgehen.

Durch das Abänderungsgesetz von 1922 wurde die Befreiungsvorschrift auf die im Unternehmen beschäftigten Familienangehörigen ausgedehnt, jedoch nur unter folgenden Voraussetzungen:

1. die Familienangehörigen müssen voll im Betrieb beschäftigt sein, gelegentliche Mitarbeit genügt nicht,
2. es muß ein ernstgemeintes Dienstverhältnis vorliegen, d.h. der Familienangehörige muß sozialversicherungspflichtig und auch tatsächlich versichert sein,
3. der Familienangehörige muß älter als 16 Jahre sein, d.h. eine vollwertige Arbeitskraft darstellen.

Ob der steuerpflichtige Unternehmer die einzelnen Gegenstände aus dem eigenen Betrieb gewonnen oder von Dritten erworben hat, spielt für die Beanspruchung der Befreiungsvorschrift keine Rolle.

1) Juretzek, a.a.O., S.302 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.586 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.343 ff.

VI. § 4 Ziffer 13 ¹⁾

Sinn dieser Vorschrift ist es, diejenigen Personen zu entlasten, die gezwungen sind, zum Zwecke der Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung in Erziehungsheimen, Lehrlingsheimen, Pensionen, Schullandheimen und Studentenheimen zu wohnen. Eine altersmäßige Begrenzung ist im Gegensatz zu früher nicht mehr vorgeschrieben. Neben Jugendlichen unter 21 Jahren können daher auch in der Fortbildung stehende Erwachsene die Begünstigung beanspruchen. Die Mehrzahl der in ein Heim aufgenommenen Personen muß zum Zwecke der Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung dort wohnen. Wenn auch andere Insassen vorhanden sind, so entfällt die Steuerfreiheit, wenn der zuletzt genannte Personenkreis die Anzahl der begünstigten Heimbewohner übersteigt.

Nicht in den Genuß der Umsatzsteuerfreiheit kommen Arbeiterheime, Gesellenheime, Kolpinghäuser und Säuglingsheime. Steuerfrei ist nur die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und den üblichen Naturalleistungen, die regelmäßig von einem derartigen Heim geboten werden (z.B. Beheizung, Unterhaltung einer Leihbücherei, Reinigung der Wäsche, Überwachung der Schularbeiten etc.). Nicht unter die Befreiung fallen dagegen sonstige Leistungen wie die Erteilung von Nachhilfeunterricht, spezialärztliche Behandlung, größere Reisen etc.

VII. § 4 Ziffer 13a ²⁾

Das deutsche Jugendherbergswerk will mit seinen Herbergen das mehrtägige Wandern der Jugend in einfachster und billigster Weise fördern. Dies soll durch § 4 Ziffer 13a UStG unterstützt werden. Zum deutschen Jugendherbergswerk e.V. gehören: alle Landesverbände für Jugendwandern und Jugendherbergen (Baden, Bayern, Berlin, Hannover, Hessen etc.) und die Untergliederungen des Hauptverbandes, z.B. der Bund deutscher Verkehrsverbände e.V., Frankfurt a.M.,

1) Juretzek, a.a.O., S.304 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.588 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.344 ff.

2) Juretzek, a.a.O., S.306 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.591 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.347 ff.

der Zentralaussschuß für die Innere Mission d.D.E.K., Bethel, die deutsche Angestelltengewerkschaft, Hamburg, der deutsche Caritasverband e.V., Freiburg etc.

Steuerfrei sind nur diejenigen Leistungen, welche den Satzungszwecken des Verbandes unmittelbar dienen, insbesondere also die Gewährung der Beherbergung und Beköstigung der Jugendlichen. Nicht unter die Befreiung fallen Leistungen, die der Satzung nicht entsprechen, z.B. die Unterbringung und Verpflegung von Personen über 25 Jahre, es sei denn, daß es sich um Leiter von Jugendgruppen handelt (U-Kartei S 4148 K 51).

Auch Jugendlager oder Zeltlager haben keinen Anspruch auf § 4 Ziffer 13a. Jugendherbergsähnliche Einrichtungen, die von Privatpersonen betrieben werden, sind nicht begünstigt.

VIII. § 4 Ziffer 14 ¹⁾

Öffentliche Schulen und Erziehungsanstalten waren seit jeher umsatzsteuerfrei, weil sie in Ausübung obrigkeitlicher Gewalt unterhalten werden. Private Schulen sollen ihnen durch § 4 Ziffer 14 gleichgestellt werden, wenn sie unter dem Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit oder der Mildtätigkeit arbeiten. Damit wird die Notwendigkeit von Privatschulen anerkannt, deren Einrichtung gemäß Artikel 7 Abs. 4 GG garantiert ist.

Für die Beanspruchung des § 4 Ziffer 14 sind verschiedene Bedingungen zu erfüllen. Grundsätzlich ist die staatliche Genehmigung und Beaufsichtigung der Privatschule erforderlich, ferner muß entweder die Schule wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken dienen, oder nach Art einer Stiftung verwaltet sein oder als Ersatz für öffentliche Schulen angesehen werden und durch ihre Arbeit das öffentliche Schulwesen ergänzen und fördern können.

Als gemeinnütziger Zweck ist die Erziehung, die Förderung der Wissenschaft sowie die Volks- und Berufsbildung anerkannt (§ 17 Abs.3 Nr.3 StAnpG). Mildtätig sind nach § 18 StAnpG solche Zwecke, die

1) Juretzek, a.a.O., S.307 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.593 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.349 ff.

ausschließlich darauf ausgerichtet sind, solchen Personen zu helfen, die auf Grund körperlicher, geistiger oder wirtschaftlicher Schwächen hilfsbedürftig sind. Eine Privatschule wird nach Art einer Stiftung verwaltet, wenn der Träger der Anstalt eine juristische Person ist und das Schulvermögen sowie die während des Schulbetriebes aufkommenden Mittel in der Weise zweckgebunden sind, daß sie nur für Schulzwecke verwendet werden dürfen (§ 41 Abs.3 DB). Die Verfolgung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke braucht in diesem Falle nicht ergänzend hinzutreten.

Ersatzschulen sind solche Privatanstalten, die den vorhandenen öffentlichen Schulen entsprechen oder im Gesamtaufbau des Schulwesens des betreffenden Landes auch als öffentliche Schule vorkommen könnten. Um als Ersatzschule die Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Ziffer 14 beanspruchen zu können, dürfen als weitere Bedingung die geforderten Entgelte die für den jeweiligen Zweck erforderlichen Selbstkosten nicht übersteigen. Zu den Selbstkosten gehört auch ein angemessener Unternehmerlohn für die Mitarbeit des Unterhaltsträgers der Privatschule, wenn es sich dabei um eine natürliche Person handelt.

Objektiv befreit sind nur Leistungen, die unmittelbar den Schul- und Erziehungszwecken dienen. Andersgeartete Umsatzakte bleiben selbst dann steuerpflichtig, wenn sie vorgenommen werden, um die Schule unterhalten zu können, z.B. Einnahmen aus einem gewerblichen Nebenbetrieb.

IX. § 4 Ziffer 15 ¹⁾

Diese Vorschrift will die Leistungen öffentlich-rechtlicher Krankenhäuser und solcher Anstalten, die in besonderem Maße der minderbemittelten Bevölkerung dienen, durch den Erlaß der USt verbilligen.

Krankenanstalt ist eine Anstalt dann, wenn in ihr durch ärztliche Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden (BdF-Erl. IV A/2 S 4150 2/56

1) Juretzek, a.a.O., S.311 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.600 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.353 ff.

v. 28.8.56, UStR 1956/160). So sind Heilstätten für Geistes- kranke, Nervenranke, Epileptiker, Entbindungsanstalten etc. als Krankenanstalten anzusehen. Fehlt die ärztliche Behandlung völlig oder steht sie hinter der reinen Unterbringung der In- sassen an Bedeutung zurück, so liegt keine Anstalt i.S. der Be- freiungsvorschrift vor. Genesungsheime, Sanatorien, Alters- und Siechenheime können daher die Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Zif- fer 15 nicht beanspruchen.

Subjektiv befreit sind im einzelnen erstens die von Gebietskör- perschaften oder anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts betriebenen Krankenhäuser. Ihnen gleichgestellt sind die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betriebenen Anstalten, wenn die Anteile an ihnen ausschließlich öffentlich-rechtlichen Körperschaften gehören. Zweitens genießen solche Heilstätten Um- satzsteuerfreiheit, die in besonderem Maße der minderbemittelten Bevölkerung dienen. Dies ist der Fall, wenn § 10 Abs.2 der Ge- meinnützigkeitsverordnung erfüllt ist, d.h. wenn a) die Pflege- sätze in allen Verpflegungsklassen nicht die Beträge überschrei- ten, die von vergleichbaren Kreis- oder Gemeindeanstalten erho- ben werden, b) mindestens 40 % der jährlichen Verpflegungstage auf Kranke der Sozialversicherung, der Kriegsofopferversorgung und der öffentlichen Fürsorge entfallen.

Objektiv befreit sind lediglich die unmittelbar der Krankenpflege dienenden Umsätze, insbesondere die ärztlichen und ähnlichen Hil- feleistungen, die Lieferungen von Arznei-, Heil- und Hilfsmittel an Kranke, die Beherbergung und die Beköstigung von Kranken sowie die üblichen Naturalleistungen an Patienten. Nicht unter die Be- freiungsvorschrift fallen alle Umsatzakte, die nicht unmittelbar der Krankenpflege dienen, z.B. Lieferungen an das Arzt-, Pflege- und Verwaltungspersonal, Erstattung von Gutachten ohne anschlie- ßende Krankenhausbehandlung etc.

X. § 4 Ziffer 16 ¹⁾

Auch für diese Befreiungsvorschrift sind sozialpolitische Gründe ausschlaggebend gewesen. Der Gesetzgeber will die Arbeit der an-

1) Juretzek, a.a.O., S.316 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.604 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.357 ff.

erkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege - soweit sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient - so wirkungsvoll wie nur möglich unterstützen. Subjektiv befreit sind die folgenden amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege einschließlich ihrer Untergliederungen:

1. der Zentralausschuß für die Innere Mission der Deutschen Evangelischen Kirche einschließlich des Hilfswerks der Evangelischen Kirchen in Deutschland,
2. der Deutsche Caritasverband e.V.,
3. der Deutsche Paritätische Wohlfahrtsverband,
4. das Deutsche Rote Kreuz,
5. der Hauptausschuß für Arbeiterwohlfahrt,
6. die Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland e.V.,
7. der Deutsche Blindenverband e.V.,
8. der Bund der Kriegsblinden Deutschlands e.V.,
9. der Verband Deutscher Wohltätigkeitsstiftungen.

Objektiv befreit sind die Leistungen der genannten Verbände unter zwei Bedingungen:

- a) die Leistungen müssen dem auf Grund der Verbandssatzung zu betreuenden Personenkreis unmittelbar zugute kommen. Alle Umsatzvorgänge, die dem Satzungszweck nur indirekt dienen, sind steuerpflichtig (z.B. das entgeltliche Waschen und Nähen durch eine Erziehungsanstalt für Dritte etc.).
- b) Die Entgelte für die unter a) aufgeführten Leistungen müssen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Preisen zurückbleiben.

XI. § 4 Ziffer 17 ¹⁾

Diese Vorschrift wurde 1925 in das Gesetz aufgenommen. Gesetzgeberischer Grund war die Notlage der Künstler, Privatgelehrten und Schriftsteller, die immer schwer um ihre Existenz zu kämpfen hatten und die nicht zusätzlich durch die USt belastet werden sollten. Ein anderer Grund ist für die Befreiung der Handelsvertreter

1) Juretzek, a.a.O., S.321 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.614 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.361 ff.

und Makler ausschlaggebend. Die ursprüngliche Umsatzsteuerpflicht stützte sich bei ihnen auf ihre Eigenschaft als selbständige Kaufleute. Wirtschaftlich gesehen ist diese Selbständigkeit jedoch häufig nicht gegeben, weil die Handelsvertreter in der Regel nur für einige wenige Unternehmen ständig tätig sind und sie ihre Provisionen als gebundene Entgelte nicht von sich aus erhöhen können. Ihre Gewinnspanne ist nur klein, die Abwälzungsmöglichkeit gering. Eine Umsatzsteuerbelastung ihrer Umsätze hätte daher zu einer Existenzgefährdung führen müssen. Zur Beanspruchung der Umsatzsteuerfreiheit gem. § 4 Ziffer 17 müssen im einzelnen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

Privatgelehrter ist, wer die Fähigkeit besitzt, selbständig wissenschaftlich zu arbeiten und seine Kenntnisse, Forschungen und Erfahrungen anderen in der Form von Büchern, Aufsätzen und Vorträgen mitteilt (RFH v. 18.1.39, V 201/38, RStBl 39/484). Diese Fähigkeit kann durch eine abgeschlossene Hochschulbildung oder durch besondere hochwertige Leistungen nachgewiesen werden. Wer im Dienste eines anderen steht, ist nicht als Privatgelehrter tätig. Die Angehörigen der freien Berufe, die eine erlernte Wissenschaft in der Praxis ausüben (Rechtsanwälte, Ärzte etc.) sind nicht Privatgelehrte i.S. des § 4 Ziffer 17.

Künstler ist, wer auf Grund seiner Ausbildung und Befähigung auf den Gebieten der Kunst (Musik, Malerei, Plastik, Dichtkunst) Leistungen einer schöpferischen Gestaltungskraft vollbringt. Die Begünstigung beschränkt sich nicht nur auf Leistungen in Ausübung der reinen Kunst, sondern erstreckt sich auch auf Leistungen in Ausübung der angewandten Kunst. Daher fallen auch kunstgewerbliche Arbeiten, Kunstkritiken, Lehrtätigkeit unter die Umsatzsteuerfreiheit, wenn sie von einem Künstler im Rahmen seiner Kunst ausgeübt werden.

Schriftsteller ist, wer auf Grund eigener Gedankentätigkeit etwas in schriftlicher Darstellung vor die Öffentlichkeit bringt. Das Geschriebene braucht nicht wissenschaftlichen oder künstlerischen Anforderungen genügen (RFH v. 16.2.40, V 296/38, RStBl 40/415).

Die Befreiung wurde ab 1.1.1952 auf Journalisten und ab 1.1.1955 auf Bildberichterstatter ausgedehnt. Journalisten sind selbständige Mitarbeiter von Zeitungen und Zeitschriften, die über Neuigkeiten des Tages im Gebiete der Politik, Kunst, Wirtschaft etc. berichten oder dazu Stellung nehmen. Im Gegensatz zum Schriftsteller ist die Verarbeitung eigener Gedanken nicht erforderlich.

Handelsvertreter (früher Handelsagent) ist, wer als selbständiger Gewerbetreibender ständig damit betraut ist, für einen anderen Unternehmer Geschäfte zu vermitteln oder in dessen Namen abzuschließen. Selbständig ist, wer im wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann (§ 84 Abs.1 HGB). Begünstigt sind nur die typischen Vermittlungsgeschäfte, nicht dagegen auch Hilfgeschäfte (RFH v. 1.6.32, VA 235/32, RStBl 1933/275).

Makler. Das Gesetz meint hier nicht nur den Handelsmakler, sondern den Makler schlechthin, der gemäß § 652 BGB die Gelegenheit zum Abschluß eines Vertrages nachweist oder einen Vertragsabschluß vermittelt. Ebenso wie bei den Handelsvertretern sind auch bei den Maklern juristische Personen und Personengesellschaften in der gleichen Weise wie natürliche Personen begünstigt (RFH v. 5.2.32, VA 868/31, RStBl 32/804).

Die Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Ziffer 17 wird nur dann gewährt, wenn der Gesamtumsatz aus allen Tätigkeitsarten eines Künstlers, Privatgelehrten etc. die Freigrenze von 18 000.- DM im Kalenderjahr oder einen entsprechenden Teilbetrag bei abgekürzten Veranlagungszeitraum nicht überschreitet.

Eine durch das 5. Änderungsgesetz vom 26.12.54 eingeführte Gleitvorschrift beseitigt Härten, die sich bis dahin bei einem geringfügigen Überschreiten der Freigrenze ergaben.

XII. § 4 Ziffer 18 ¹⁾

Es handelt sich bei dieser Befreiungsvorschrift um zwei sehr eng begrenzte persönliche Begünstigungen. Sowohl die Hausgewerbetrei-

1) Juretzek, a.a.O., S.336 ff.
Plückebaum, a.a.O., S.642 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.375 ff.

benden als auch die Blinden und Blindenanstalten befinden sich meistens in ungünstigen sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen. Sie sind wegen des kleinen Ausmaßes ihres Gewerbebetriebes schutzbedürftig und würden von der USt unbillig hart getroffen werden.

Hausgewerbetreibende. Hausgewerbetreibende und Zwischenmeister i.S. des Heimarbeitergesetzes (HAG) sind nur dann steuerfrei, wenn sie überwiegend mit bestimmten Unternehmern in festem Geschäftsverkehr stehen und Umsätze an diese tätigen. Die Vorschrift ist nur auf natürliche Personen und auf aus Angehörigen bestehende Personenzusammenschlüsse anwendbar (§ 44 DB). Hausgewerbetreibender i.S. des HAG ist, wer in eigener Arbeitsstätte mit nicht mehr als zwei fremden Hilfskräften im Auftrag von Gewerbetreibenden oder Zwischenmeistern Waren herstellt, bearbeitet oder verpackt, wobei er wesentlich selbst am Stück mitarbeiten muß. Zwischenmeister i.S. des HAG ist, wer, ohne Arbeitnehmer zu sein, die ihm von Gewerbetreibenden übertragenen Arbeiten an Heimarbeiter und Hausgewerbetreibende weitergibt. Wenn die Voraussetzungen des § 44 DB erfüllt sind, fallen die Umsätze der Hausgewerbetreibenden oder Zwischenmeister an den Unternehmer, mit dem sie in festem Geschäftsverkehr stehen, ohne Einschränkung unter die Umsatzsteuerbefreiung.

Blinde. § 45 DB enthält zugunsten der Blinden drei Befreiungstatbestände. Erstens sind die Umsätze von Blinden steuerfrei, wenn sie nicht mehr als zwei Arbeitnehmer beschäftigen und die Voraussetzung der Blindheit vom Bezirksfürsorgeverband bescheinigt wird. Unter Blindheit ist in diesem Zusammenhang nicht nur die medizinische Blindheit, d.h. der völlige Mangel des Sehvermögens zu verstehen, sondern auch schon die praktische Blindheit, d.h. ein Zustand so stark herabgeminderten Sehvermögens, daß der noch vorhandene Rest wirtschaftlich nicht mehr verwertbar ist (U-Kartei S 4162 K2 Anhang II/12).

Zum anderen sind die Umsätze der Blinden begünstigt, soweit es sich um Lieferungen von Gegenständen handelt, die sie oder ihre Arbeitnehmer hergestellt haben (Blindenware), wenn sie neben

blinden Arbeitnehmern (in unbeschränkter Anzahl) nicht mehr als zwei sehende Arbeitnehmer beschäftigen.

Drittens sind die Blindenbeschäftigungswerkstätten, Blindenanstalten, Blindenvereine und ähnliche Einrichtungen der Blindenfürsorge umsatzsteuerfrei a) mit den Lieferungen von Gegenständen, welche die von ihnen betreuten Blinden angefertigt haben (Blindenware) und b) mit den sonstigen Leistungen, die sie durch ihre Blinden haben ausführen lassen.

XIII. § 4 Ziffer 20 ¹⁾

Diese Vorschrift wurde durch das 6. Änderungsgesetz zum UStG v. 8.3.56 (BGBl I/103) in das Gesetz aufgenommen, um die Lieferungen einer Reihe von Milcherzeugnissen zu verbilligen. Voraussetzung ist, daß der Liefergegenstand eines der in § 4 Ziffer 20 aufgeführten Erzeugnisse ist. Die Aufzählung ist erschöpfend, eine erweiternde Auslegung daher unzulässig. Steuerfrei sind nur Großhandelslieferungen i.S. des § 11 DB. Die Umsatzsteuerfreiheit steht nur den Herstellern der begünstigten Milcherzeugnisse zu, in der Hauptsache also den Molkereien. Ein besonderer Buchnachweis ist nicht erforderlich.

XIV. § 4 Ziffer 21 ²⁾

Die durch das 8. Gesetz zur Änderung des UStG v. 26.11.56 (BGBl I/882) eingeführte Vorschrift begünstigt nicht Einzelpersonen, sondern ausschließlich Vereinigungen, die als Satzungszweck die Vartierhaltung, die künstliche Tierbesamung etc. betreiben. Diese Vereinigungen können eingetragene Vereine, Genossenschaften, Stiftungen, nichtrechtsfähige Vereine und Gesellschaften mit beschränkter Haftung sein. Der Sitz der Geschäftsleitung muß sich

1) Juretzek, a.a.O., S.352 ff.
Sölch-Ringleb 1957, a.a.O., S.393 ff.

2) Juretzek, a.a.O., S.354 ff.
Sölch-Ringleb, a.a.O., S.395 ff.

im Inland befinden und das Gros der Mitglieder, Genossen oder Gesellschafter aus Landwirten zusammengesetzt sein. Nur solche Umsätze sind befreit, die unmittelbar den satzungsmäßigen Zweck der genannten Vereinigungen bilden. Dienen sie dem Satzungszweck nur indirekt, so bleiben sie steuerpflichtig. Der in § 4 Ziffer 21 genannte Zweck muß aus der Satzung, der sonstigen Verfassung oder dem Gesellschaftsvertrag eindeutig hervorgehen.

XV. § 4 Ziffer 22 (Siehe Anmerkung § 4 Ziffer 7).

XVI. Umsatzsteuerbefreiungen außerhalb des § 4 UStG

Außerhalb des § 4 UStG sind von der USt freigestellt:

Die Umsätze der vom Bund, den Ländern, den Gemeinden oder den Gemeindeverbänden im öffentlichen Interesse geführten Theater (§ 47 DB), die Lieferungen eingelagerter Gegenstände der Einfuhr- und Vorratsstellen (§ 48 DB), die Umsätze der Siedlungsunternehmen etc. (§ 49 DB), die Lieferungen von Sprengstoffen durch Bergwerksunternehmen an ihre Arbeiter zum Gebrauch innerhalb des Unternehmens (§ 50 DB), unter gewissen Voraussetzungen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die Mitglieder einer Arbeitsgemeinschaft zur Durchführung eines von der Arbeitsgemeinschaft übernommenen Auftrages an diese ausführen (§ 50a), bestimmte Leistungen der förderungswürdigen Jugendgemeinschaften (§ 50c DB), die ehrenamtliche Tätigkeit, wenn das Entgelt für diese Tätigkeit oder bei Ausübung mehrerer ehrenamtlicher Tätigkeiten das Entgelt für jede dieser Tätigkeiten nicht mehr als 1 200.- DM jährlich beträgt (§ 50e DB), die Lieferungen von Blutkonserven zwischen Blutsammelstellen, zwischen Krankenanstalten und zwischen Krankenanstalten und Blutsammelstellen (§ 50f DB).

D. A u s w e r t u n g =====

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, daß eine Bruttoallphasensteuer wie die deutsche Umsatzsteuer ohne zahlreiche Steuerbefreiungen nicht brauchbar ist, weil sie wirtschaftsfeindliche Nebenwirkungen hat (Wettbewerbsverfälschung, Konzentrations-tendenz, Ausfuhrerschwerung etc.), die sich vor allem bei überhöhten Steuersätzen bemerkbar machen. Wenn die Befreiungsvorschriften des § 4 UStG aus dieser Sicht gesehen auch notwendige Folgen eines bestimmten Umsatzsteuersystems sind, so bleibt eine derart umfangreiche Ausnahmenvorschrift innerhalb eines organisch gewachsenen Steuergesetzes dennoch problematisch. Denn ein Gesetz wird um so unübersichtlicher und damit in seiner Anwendung schwieriger, je mehr Ausnahmenvorschriften es enthält. Dies gilt nicht nur für das Umsatzsteuergesetz.

Die deutsche Umsatzsteuer war ursprünglich unkompliziert. Sie wurde von dem Prinzip beherrscht, alle von Unternehmern i.S. des UStG ausgeführten Leistungen gleichmäßig zur USt heranzuziehen. Dieses Prinzip wird von sämtlichen Ziffern des § 4 durchbrochen. Die ständige Zunahme der Sonderregelungen, Ausnahmebestimmungen und vor allem aber der Befreiungsvorschriften haben im Laufe der Jahre dazu geführt, daß die USt ihren auch von Gegnern unbestrittenen Vorzug, nämlich verwaltungsmäßige Einfachheit und bequeme Handhabung, immer mehr eingebüßt hat.

Der Grund hierfür lag nicht nur an den steigenden Steuersätzen und dem damit auftretenden Zwang zur Schaffung neuer Entlastungsvorschriften, sondern vor allem auch darin, daß der Gesetzgeber immer mehr dazu übergegangen ist, außerfiskalische Nebenabsichten in das Gesetz hineinzulegen, um den Wirtschaftsablauf in bestimmter Weise zu beeinflussen. Damit hat er den von der herrschenden Lehre vertretenen Satz verletzt, daß ein Steuergesetz nicht die Aufgabe hat, auf die Verhältnisse gestaltend einzuwirken, sondern die bürgerlich-rechtlichen Formen als gegeben hinnehmen und sie lediglich als Grundlage für eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung verwenden soll.

Immer stärker werden zudem in den umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschriften und Unschädlichkeitslisten die Elemente einer Steuerbemessung nach Branchengesichtspunkten. So erhalten Wirtschaftszweige, die aus den verschiedensten Gründen gefördert werden müssen, die Umsatzsteuerfreiheit zugesprochen (Großhandel, Landwirtschaft etc.). Hierdurch wird die Neutralität des UStG aufgehoben, nach der jeder Unternehmer ohne Rücksicht auf seine Branchenzugehörigkeit allein auf Grund der von ihm getätigten Leistungen besteuert werden soll. Daß diese idealen Forderungen nur selten und von der deutschen Umsatzsteuer in ihrer heutigen Form niemals erfüllt werden können, ist nach den bisherigen Ausführungen verständlich.

Wenn das jetzige Bruttoallphasensystem mit seinen überhöhten Sätzen weiterhin beibehalten wird, sollte darum nicht die Abschaffung der Befreiungsvorschriften gefordert, sondern im Gegenteil alles getan werden, um die eingeführten Begünstigungen auszubauen und von allen noch vorhandenen Fehlerquellen zu befreien. Die Untersuchungen dieser Arbeit, in deren Mittelpunkt die wirtschaftlichen Auswirkungen der Umsatzsteuerfreiheit des § 4 UStG standen, haben gezeigt, daß der Gesetzgeber durchaus nicht alle mit den Befreiungsvorschriften angestrebten Ziele erreicht hat. Die Schuld hieran tragen einmal ausgesprochene Konstruktionsfehler (wie z.B. die Aufrechterhaltung des Steuerprivilegs der öffentlichen Hand bei Versorgungsbetrieben), zum anderen der zu enge Rahmen mancher Befreiungsvorschrift. Der Gesetzgeber müßte also im Falle der Beibehaltung des jetzigen Systems zur Beseitigung der immer wieder hervortretenden Härten die Befreiungsvorschriften des § 4 UStG in folgenden Punkten erweitern:

Um die durch § 4 Ziffer 2 angestrebte Beseitigung der Ausschaltungsgefahr für den deutschen Importgroßhandel durch ausländische Exporteure vollständig zu erreichen, müßte die Umsatzsteuerfreiheit der Einfuhranschlußlieferungen, die nur für Freilistenwaren gilt, auf alle eingeführten Gegenstände ausgedehnt werden. § 4 Ziffer 2 berührt nicht die Umsatzausgleichsteuer, so daß die Preise aller mit binnenländischen Waren konkurrierenden Einfuhrgegenstände weiterhin durch die Ausgleichsteuerbelastung dem Inlandspreis angeglichen werden könnten. Die Ausdehnung des § 4 Ziffer 2

würde nur die auf die Einfuhr folgenden, unter normalen Umständen steuerpflichtigen Großhandelsumsätze restlos befreien und so dem inländischen Abnehmer jeglichen Grund nehmen, beim Bezug ausländischer Waren an Stelle des deutschen Importeurs den ausländischen Exporteur heranzuziehen.

An § 4 Ziffer 3 und den beiden Exportvergütungen wird sich trotz ihrer offensichtlichen Mängel nichts ändern lassen. Eine jeder Ausfuhrlieferung angemessene Zurückgewährung der tatsächlichen Umsatzsteuerbelastungen ist praktisch nicht durchführbar, einer generellen Erhöhung der Pauschalvergütung durch den Gesetzgeber stehen internationale Rücksichtsnahmen im Wege. Würde die Regierung Vergütungssätze einführen, die über den normalen, im Binnenland geltenden Umsatzsteuersätzen lägen, so könnte das Ausland versteckte Dumpingabsichten vermuten und mit entsprechenden Gegenmaßnahmen reagieren.

Auch § 4 Ziffer 4 erreicht das angestrebte Ziel nicht. Die Beschränkung der Umsatzsteuerfreiheit lediglich auf die Großhandelslieferungen von vierzehn Warengruppen ist zu unbedeutend, um der Ausschaltungsgefahr für den Großhandel wirksam zu begegnen. Wie die Ausführungen in Abschnitt IV gezeigt haben, führt die einprozentige Umsatzsteuerbelastung des § 7 Abs.3 dazu, daß der Großhandel in zahlreichen Fällen umgangen wird und direkte Beziehungen zwischen Einzelhandel und Hersteller vorgezogen werden. Diese volkswirtschaftlich unerwünschte Ausschaltung eines Wirtschaftszweiges kann nur dann völlig beseitigt werden, wenn § 4 Ziffer 4 auf sämtliche reinen Großhandelslieferungen ausgedehnt wird.

Lag bei den bisher angeführten Ziffern des § 4 UStG der Grund des Nichtgenügens an einer zu engen Begrenzung des Befreiungstatbestandes, so ist die Fehlerquelle des § 4 Ziffer 5 in einer Inkonzsequenz des Gesetzgebers zu sehen. Trotz besserer Einsicht hat sich die Regierung nicht dazu entschließen können, das Steuerprivileg der öffentlichen Hand bei den ersten Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme und Nebenprodukten aufzuheben. Darunter leiden nicht so sehr die weiter mit der USt belasteten privaten und gemischtwirtschaftlichen Versorgungsunternehmen, sondern in erster Linie die auf Grund des Konzessionssystems an sie gebundenen

Abnehmer. Die Absicht des Gesetzgebers, allen Verbrauchern den Bezug der Energiestoffe gleichmäßig durch die Umsatzsteuerfreiheit zu verbilligen, kann nur verwirklicht werden, wenn das Steuerprivileg der öffentlichen Hand nicht nur bei den Lieferungen von Wasser und den zweiten Lieferungen von Gas, Elektrizität oder Wärme durch zusammenhängende Leitungen mehrerer Unternehmer, sondern bei allen Tatbeständen des § 4 Ziffer 5 aufgehoben wird.

Aber auch die Verwirklichung dieser Vorschläge, die sich der Aufgabenstellung der Arbeit entsprechend nur auf die Befreiungsvorschriften des § 4 UStG beschränken, würde nicht ausreichen, um die geschilderten Schwächen des deutschen Umsatzsteuersystems vollständig zu beseitigen. Dies kann nur durch eine grundlegende Umsatzsteuerreform erreicht werden. Ihre Notwendigkeit wird weder von der Wirtschaft noch von der Finanzverwaltung bestritten. Nur über die Art des einzuschlagenden Weges ist man sich - bei der Bedeutung des Schrittes durchaus verständlich - noch nicht im klaren.

Die zahlreich vorgetragenen Reformvorschläge lassen sich in zwei große Gruppen gliedern. Die eine möchte die Vorzüge des jetzigen Systems, d.h. seine leichte Handhabung und verwaltungsmäßige Einfachheit durch Beibehaltung der wichtigsten Merkmale (Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage etc.) erhalten und die Reform durch eine spürbare Senkung des Steuersatzes herbeiführen. Unterschiedliche Auffassungen bestehen jedoch über die Deckung des ausfallenden Steueraufkommens. Die zweite Gruppe verwirft das heutige Umsatzsteuersystem und kommt zu völlig neuen Steuerformen mit andersgearteten Merkmalen. Im Zusammenhang dieser Arbeit interessiert lediglich die Bedeutung, welche die jetzigen Befreiungsvorschriften des § 4 im Rahmen der neuen Systeme haben würden.

Der einfachste Vorschlag der ersten Gruppe wird von der Deutschen Wirtschaftszeitung ¹⁾ vertreten. Seine Hauptmerkmale sind: Festhalten am alten System, Erreichung des Reformzieles durch eine Senkung des Steuersatzes um 1,5 - 2 %, Ausgleich des sinkenden Aufkommens durch Kürzung der Subventionen und Beseitigung von Be-

1) "Unser Umsatzsteuersystem ist gut", DWZtg 101/6/58

freiungsvorschriften. Eine solche Reform würde alle Fehler, die durch die Kumulativwirkung entstehen, ausgleichen, den Verbraucher führbar entlasten und das Umsatzsteuerrecht durch den Fortfall der komplizierenden Sonderbestimmungen vereinfachen. Ihre Durchführung brächte für die jetzigen Befreiungsvorschriften einschneidende Änderungen in der Gestalt von Kürzungen und Streichungen.

Wegen der internationalen Auswirkungen könnte auf die Ziffern 2 und 3 des § 4 UStG nicht verzichtet werden, denn auch bei gesenktem Steuersatz bestände weiterhin für unsere Importeure und Exporteure die umsatzsteuerliche Benachteiligung gegenüber allen ausländischen Konkurrenten, die keine USt kennen. Eine Einsparung für den Fiskus ergäbe sich aber schon daraus, daß die Ausfuhr- und Ausfuhrhändlervergütung entsprechend den niedriger gewordenen Inlandsumsatzsteuersätzen gleichfalls herabgesetzt werden könnten. Die hierdurch eingesparten Beträge dürften bei dem Ausmaß des westdeutschen Exportes erheblich sein.

Infolge des stark herabgesetzten allgemeinen Steuersatzes und der damit eintretenden Nivellierung der Vorteile mehrstufiger gegenüber einstufiger Unternehmen würde die Beibehaltung des § 7 Abs.3 genügen, um den Großhandel vor der Ausschaltung zu schützen. § 4 Ziffer 4 wäre somit überflüssig, gleichfalls die Unschädlichkeitsliste des § 29 Abs.2.

Da durch die generelle Herabsetzung des Umsatzsteuersatzes eine spürbare Entlastung des Verbrauchers eintreten würde, wäre es vertretbar, bisher umsatzsteuerfreie Leistungen nunmehr mit dem neuen niedrigen Steuersatz zu belasten. Gedacht wird an einen Fortfall des § 4 Ziffer 5. Allerdings würde das zur Voraussetzung haben, daß nicht wieder ein Steuerprivileg der öffentlichen Hand geschaffen wird, sondern sämtliche Versorgungswerke ohne Unterschied ihrer Rechtspersönlichkeit mit ihren Lieferungen von Strom, Gas, Wärme und Wasser gleichmäßig zur Steuer herangezogen werden. Unter dem gleichen Gesichtspunkt wäre an die Aufhebung des § 4 Ziffer 7 zu denken, der zur Zeit die Umsätze des Bundes im Post- und Fernmeldeverkehr von der USt befreit.

§ 4 Ziffer 8 und 9 sind Vorschriften, die auch bei Senkung des allgemeinen Steuersatzes nicht abgeschafft werden dürfen. Die völlige Ungeeignetheit von Geldumsätzen für die Umsatzbesteuerung rechtfertigt bei § 4 Ziffer 8, die drohende Doppelbelastung bei § 4 Ziffer 9 die Beibehaltung der Umsatzsteuerfreiheit.

§ 4 Ziffer 17 müßte hinsichtlich der dort gewährten Freigrenze stark reduziert werden. Wenn auch eine völlige Aufhebung der Umsatzsteuerfreiheit für die häufig notleidenden Künstler, Privatgelehrten, Journalisten etc. zu hart erscheint, so rechtfertigt die Halbierung des allgemeinen Steuersatzes auf jeden Fall die Herabsetzung der Freigrenze von 18 000.- DM auf 12 000.- oder 10 000.- DM.

Ob allerdings bei diesem Reformplan die Kürzungen von Befreiungen und Vergünstigungen ausreichen werden, um den durch die Herabsetzung des Steuersatzes unvermeidbaren Steuerausfall auszugleichen, ist fraglich.

Diese Bedenken scheinen bei dem Reformvorschlag des Steuerexperten der CDU/CSU, Dr. Eckardt ¹⁾, eine Rolle gespielt zu haben. Die Kennzeichen seines Planes lauten: weitgehende Beibehaltung des jetzigen Systems, Senkung des allgemeinen Steuersatzes auf 2 % und Deckung des eintretenden Einnahmeausfalles durch Einführung einer nach Schweizer Vorbild konstruierten Grossistensteuer, die 6 bis 8 % betragen soll. Durch die Verbindung zweier Steuersysteme (Allphasensteuer und Einphasensteuer) will Eckardt die zur Zeit bei verschiedenen Vertriebsformen auftretenden Wettbewerbsverfälschungen soweit abschwächen, daß sie kalkulatorisch und psychologisch nicht mehr ins Gewicht fallen. Zum anderen bezweckt er damit eine Begünstigung der Dienstleistungen, die nur mit dem zweiprozentigen Satz erfaßt werden. Diesen Vorzügen stehen aber auch Nachteile gegenüber. So würde die unumgängliche Registrierung aller Grossisten bei ihrem zuständigen Finanzamt, die Notwendigkeit einer Abstimmung der neuen USt auf die Ausgleichsteuer und alle Verbrauchssteuern zu einer Erschwerung des Verfahrens und zu Mehrarbeit für Wirtschaft und Verwaltung führen. Das bei dem neuen Verfahren zu erwartende Umsatzsteueraufkommen

1) "Reformpläne für die Umsatzsteuer", in: "Der Handelsvertreter und Handelsmakler", 3/58/1959

zeigt, daß zwar die schädliche Kumulativwirkung vermieden, die Endbelastung für den Verbraucher aber nicht wesentlich geändert werden soll. Deshalb müßten alle aus sozialpolitischen Gründen eingeführten, dem Letztverbraucher zugute kommenden Befreiungsvorschriften beibehalten werden. Auch die Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Ziffer 8 und 9 dürfte aus den geschilderten steuertechnischen Gründen nicht abgeschafft werden. Gleichfalls notwendig bliebe die Beibehaltung der Exportlieferungsbegünstigungen.

Weitere Verfechter eines Reformgedankens unter Beibehaltung des alten Systems sind der Träger-Ausschuß ¹⁾, der Bund Deutscher Steuerbeamter ²⁾ und das Bundesfinanzministerium ³⁾, die sich in Gutachten und Denkschriften hierüber geäußert haben.

Die völlige Abkehr von der Bruttoallphasensteuer enthält ein schon 1953 veröffentlichter Plan von Schmölders ⁴⁾. Die von ihm vorgeschlagene Nettoumsatzsteuer ist eine Allphasensteuer ohne kumulative Belastungswirkung, die nur den Wertschöpfungsbetrag jeder einzelnen Stufe besteuert. Bemessungsgrundlage ist das Bruttoentgelt, das um die Ausgaben gekürzt wird, die der Unternehmer bei Erwerbung der Waren oder bei der Anschaffung der zu ihrer Herstellung verwendeten Roh- und Hilfsstoffe gemacht hat. Hierdurch soll die Steuerlast auf die Umsatzvorgänge der gesamten Volkswirtschaft gleichmäßig und in erkennbarer Höhe verteilt werden. Die mit der Organschaft und Zusatzbesteuerung verbundenen Probleme werden hinfällig, die Wettbewerbsneutralität weitgehend gesichert.

Die Nachteile des Schmölderschen Vorschlages liegen darin, daß wegen der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung der USt bei Ein-

1) "Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die große Steuerreform" (Träger-Ausschuß 1954), in: "Finanzen und Steuern", Heft 51/8

2) "Wege zur umfassenden Steuerreform", DWZtg 24/6/59

3) "Denkschrift des Bundesfinanzministeriums über die Möglichkeiten einer Verbesserung der Umsatzbesteuerung", Bundesdrucksache 730

4) Schmölders, G., "Gutachten zur Frage des Abbaues der Einkommensteuer und der Körperschaftssteuer zugunsten einer Um- und Ausgestaltung der Umsatzsteuer", Köln 1953, S.46 ff.
"Probleme der Umsatzsteuerreform", in: "Finanzen und Steuern", Heft 51, S.53

führung der Nettoumsatzsteuer mit einem Steuersatz zwischen 10 und 18 % gerechnet werden müßte. Die Erhebung eines so hohen Steuersatzes vom Mehrwert jeder Phase würde zu starken Belastungsverschiebungen führen, die das Gefüge der einzelnen, je nach der Wertschöpfung unterschiedlich belasteten Wirtschaftsstufen verwirren könnten. Schwierigkeiten würden weiterhin durch die mit der Bestimmung des Vorumsatzabzuges zusammenhängenden Fragen entstehen.

Die endgültige Höhe des nur ungefähr zu schätzenden Steuersatzes hängt weitgehend von dem Umfang der notwendigen Befreiungsvorschriften ab. Schmolders weist ausdrücklich darauf hin, daß das System einer Nettoumsatzsteuer vom Gesetzgeber die größte Zurückhaltung hinsichtlich der Gewährung von Vergünstigungen verlangt. Wenn ermäßigte Steuersätze oder vollständige Steuerbefreiungen eingeführt werden müßten, dann dürften sie nur aus sachlichen, d.h. sozialen und volkswirtschaftlichen Gründen erfolgen, nicht aber auf Grund doktrinärer oder interessenpolitischer Erwägungen. Wie bei allen anderen Reformplänen müßte auch bei einer Nettoumsatzsteuer der Export steuerfrei bleiben. Weil aber die Vorumsätze schon abzugsfähig sind und somit keine Vorbelastungen auf den Ausfuhrwaren liegen, könnte das Vergütungsverfahren des jetzigen Systems fortfallen. Da die Nettoumsatzsteuer keinen Anreiz zu vertikaler Konzentration gibt und im wesentlichen konkurrenzneutral gestaltet ist, entfielen die Notwendigkeit, zum Schutze bestimmter Wirtschaftszweige, vor allem des Großhandels, ermäßigte Steuersätze oder Befreiungen einzuführen. Die aus sozialen und steuertechnischen Gründen geschaffenen Befreiungen müßten beibehalten werden.

Vollständig neue Wege geht der CDU-Abgeordnete Dr. Becker ¹⁾ mit seinem Vorschlag einer sogenannten Leistungsumsatzsteuer.

Als Bemessungsgrundlage sollen dienen: 1. die Summe der in jedem Kalendermonat an die Arbeitnehmer des Unternehmers gezahlten Löhne und Gehälter, 2. ein Zwölftel der Summe der nach § 7 des EStG im letzten Veranlagungszeitraum vorgenommenen Absetzungen

1) "Mittelstandsfreundliche Umsatzsteuerpläne", DWZtg 10/6/59
"Jetzt Leistungsumsatzsteuer", Westfalenpost 28/6/59

für Abnutzung und 3. ein Zwölftel der nach der letzten Hauptfeststellung ermittelten Einheitswerte der zum Betriebsvermögen zählenden Grundstücke, abzüglich der reinen Gebäudewerte. Der Steuersatz soll 18 % der so errechneten Bemessungsgrundlage betragen.

Die Vorteile dieser Aufwandsteuer - von einer Umsatzsteuer kann bei der Anknüpfung an gezahlte Löhne, Abschreibungen und Bodenwert nicht mehr gesprochen werden - bestehen nach Dr. Becker darin, daß nur die Wertschöpfung besteuert wird, wobei durch die gleichzeitige Erfassung von Löhnen und Gehältern sowie von Abschreibungen die Unterschiede in der Belastung von kapitalintensiven und lohnintensiven Unternehmen weitgehend ausgeglichen werden. Da die Eigenleistung des Unternehmers unberücksichtigt bleibt, werden kleine Gewerbetreibende und die ohne Personal arbeitenden freiberuflich Tätigen gänzlich von der USt befreit. Die von Becker stark betonten Vorzüge seines Planes wie leichte Steuererhebung, Wettbewerbsneutralität und Antrieb zur Rationalisierung sind jedoch durchaus anfechtbar. (So wird z.B. die vorausgesagte Rationalisierung nicht in dem erhofften Maße eintreten, weil beispielsweise die Anschaffung neuer Maschinen Abschreibungen und damit höhere Steuern zur Folge hat).

Steuerbefreiungen werden auch bei einer Leistungsumsatzsteuer nicht zu vermeiden sein. So sieht § 5 des Beckerschen Entwurfes die Befreiung der Landwirtschaft vor. Auch eine Freistellung des Exportes kann nicht umgangen werden. Ob und in welchem Umfang allerdings Ausfuhrvergütungen gewährt werden müssen, wird weitgehend von der Gestaltung des Überwälzungsprozesses im neuen System abhängen. Die einer völligen Befreiung gleichkommende Nichtberücksichtigung der Eigenleistung des Unternehmers macht zwei der bedeutendsten sozialen Begünstigungen des jetzigen UStG überflüssig. Einmal erübrigt sie die Gewährung des in § 7a verankerten Freibetrages, zum anderen ersetzt sie in erheblich größerem Umfang die Befreiungsvorschrift des § 4 Ziffer 17. Da in jedem, wie auch immer gearteten Umsatzsteuersystem der Unternehmer darauf angewiesen ist, die von ihm verlangte Steuer auf den Abnehmer abzuwälzen, wird auch das System einer Leistungsumsatzsteuer nicht auf verschiedene, dem Verbraucher zugute kommende Befreiungsvorschriften verzichten können.

Die Skizzierung der vier markantesten Reformpläne genügt, um eine Aussage über das Ausmaß und die Bedeutung von Befreiungsvorschriften i.S. des jetzigen § 4 UStG für jedes beliebige Umsatzsteuersystem machen zu können. Ihr Ausmaß hängt neben der formellen Ausgestaltung des jeweiligen Gesetzes vor allem davon ab, wie hoch der allgemeine Steuersatz ist. Liegt er so niedrig, daß soziale Härten und wirtschaftliche Verzerrungen nivelliert werden, so kann eine weitgehende Verminderung der Ausnahmenvorschriften vorgenommen werden, liegt er sehr hoch, so werden im Gegensatz dazu ein Ausbau und eine Verfeinerung der Befreiungen unerläßlich sein. Kein System kann aber - und darin liegt ihre entscheidende Bedeutung - vollständig auf sie verzichten.

LITERATURVERZEICHNIS

A. Kommentare

- | | |
|----------------------|---|
| Fellner-Fischer | Kommentar zum Wohnraumbewirtschaftungsgesetz. Berlin 1953 |
| Hans, H. | Kommentar zum Wohnraumbewirtschaftungsgesetz. Münster 1953 |
| Juretzek, W. | Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. Ludwigshafen a/Rh. 1957 |
| Plückebaum-Malitzky | Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. Berlin-Köln 1955 |
| Popitz-Kloß-Grabower | Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. Berlin 1928 |
| Sölch-Ringleb | Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. 5. Auflage, München-Berlin 1952 |
| Sölch-Ringleb | Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. 6. Auflage, München-Berlin 1957 |

B. Bücher und Dissertationen

- | | |
|--------------|---|
| Backhaus, F. | Eine kritische Betrachtung der exportfördernden Bestimmungen des UStG. Dissertation Frankfurt a/M. 1955 |
| Beckmann, L. | Die betriebswirtschaftliche Finanzierung. München 1949 |
| Bergmann, K. | Unternehmungsformen in der kommunalen Energieversorgung. München 1957 |
| Berger, H. | Rentabilitätsfragen in der deutschen Landwirtschaft. Hannover 1949 |
| Braun, G. | Die betriebswirtschaftliche Problematik der Umsatzsteuer. Dissertation Frankfurt a/M. 1955 |
| Bühler, O. | Steuerrecht Band I, Allgemeines Steuerrecht. 2. Auflage, Wiesbaden 1953 |

- Bühler, O. Steuerrecht Band II, Einzelsteuerrecht. 2. Auflage, Wiesbaden 1953
- Delisch, H. Die betriebliche Exporttechnik. Hannover 1951
- Didden, R. Konzessionsabgaben der Energie- und Wasserversorgungsunternehmen. München 1952
- Dietsch, E. Die Besteuerung des Großhandels im Umsatzsteuerrecht. Dissertation Leipzig 1940
- Fischer, W. Umsatzsteuer. Stuttgart 1931
- Gesamtverband des Deutschen Groß- und Außenhandels e.V. Arbeitsbericht 1955/56
Bonn 1956
- Halm, G.N. Geld, Außenhandel und Beschäftigung. 2. Auflage, München 1954
- Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels 9. Arbeitsbericht
Köln 1956
- Hellauer, J. Handelsverkehrslehre in Handelshochschule, Band I., Berlin-Wien 1929
- Hirsch, J. Stellung und Bedeutung des Handels in der deutschen Volkswirtschaft. In "Strukturwandlungen der deutschen Volkswirtschaft" Band II, Berlin 1928
- Hueck, A. Recht der Wertpapiere. 6. Auflage, Berlin 1954
- Kleinjohann, K. Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer. Berlin 1954
- Lohmann, M. Wandlungen in den Betriebs- und Finanzierungsformen des deutschen Außenhandels. Jena 1938
- Lukas, E. Geld und Währung. Wiesbaden 1950
- Marcus, H. Handelspolitik. Stuttgart und Köln 1951
- Mellerowicz, K. Kosten und Kostenrechnung. Band I, 3. Auflage, Berlin 1957
- Mellerowicz, K. Kosten und Kostenrechnung. Band II/1, 3. Auflage, Berlin 1958
- Mellerowicz, K. Kosten und Kostenrechnung. Band II/2, 3. Auflage, Berlin 1958

- Meußgeier, K. Die Umsatzsteuer in der Brauerei.
Dissertation München 1938
- Müßig, R. Die ökonomische Funktion des Handels.
Dissertation Heidelberg 1934
- Neuburg, W. Neue deutsche Agrarpolitik.
Freiburg 1949
- Obst-Hintner Geld-, Bank- und Börsenwesen.
34. Auflage, Stuttgart 1955
- Reuss, I. Ökonomie des Außenhandels.
Baden-Baden 1956
- Schmölders, G. Finanzpolitik.
Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955
- Schmölders, G. Gutachten zur Frage des Abbaus der
Einkommensteuer (Lohnsteuer) und Kör-
perschaftssteuer zugunsten einer Um-
und Ausgestaltung der Umsatzsteuer.
Köln 1953
- Schubert, W. Kumulativwirkung der Umsatzsteuer.
Köln 1951
- Schulze-Teichert, G. Die Umsatzsteuer als Mittel der Wirt-
schaftspolitik.
Dissertation Breslau 1937
- v. Sellner, E. Kennzeichen der Leistung.
Berlin 1938
- Siegmund, W. Der Gedanke der allgemeinen Umsatz-
besteuerung und seine Durchführung.
Dissertation Köln 1925
- Solling, H. Der Energiebedarf des Haushalts und
seine wirtschaftliche Deckung.
Frankfurt a/Main 1952
- Statistisches Bundesamt Statistisches Jahrbuch 1957.
Wiesbaden 1957
- Statistisches Reichsamt Einzelschriften zur Statistik des
Deutschen Reiches. Nr. 42. Die Be-
steuerung der Landwirtschaft.
Berlin 1941
- Terhalle, F. Finanzwissenschaft. Jena 1930
- Vogel, H. Der Umsatz im Industriebetrieb.
Dissertation Frankfurt a/M. 1950

Weber-Bannenberg, H.	Steuern von Steuern. Köln 1951
Zierold-Pritsch	Die Umsatzsteuersysteme. Bonn 1952

C. Aufsätze in Zeitschriften

Bierhaus, F.	Die Umsatzsteuer der Banken. UStR 1953/109
Herting	Umsatzsteuerfragen. DStZ. 1940/313
Leonhardt	Umsatzsteuer bei Einfuhranschluß- lieferungen. DStZ. 1937/491
Knof, E.	Die Umsatzsteuer im Bankgeschäft. Bankarchiv 1936/37 S.268
Ruberg, C.	Die Bestimmung des Begriffs Großhandel. Zeitschrift für handelswissenschaft- liche Forschung 1935/327
Talke	Umsatzsteuerfreiheit für Künstler nach § 4 Ziffer 17. DStZ. 1953/147
Zimmerer, C.	Vom Nutzen der Bankkostenrechnung. Zeitschrift für das gesamte Kredit- wesen 1956/310

D. Artikel ohne Angabe des Verfassers

DWZtg 6/11/58	Auch das RWE am Ende der Preisstabi- lität.
DWZtg 1/3/57	Bauernhilfe großen Stils.
DWZtg 89/6/57	Bayernwerk will Strompreis halten.
DWZtg 41/11/58	Berlin hat billiges Trinkwasser.
DWZtg 29/4/58	Der verzweifelte Mieter.

DWZtg 36/8/57	Der westdeutsche Außenhandel im Jahre 1956
DWZtg 52/19/58	Direktverkäufe des Großhandels an Verbraucher erlaubt.
DWZtg 73/4/57	Durchschnittliche Miete: 50,64 DM
DWZtg 3/10/58	Hamburger Gaswerke mit hoher Nebenproduktion.
DWZtg 103/8/57	Kommunale Unternehmen wollen Hilfe.
DWZtg 21/6/58	Konsolidierung des Außenhandels.
DWZtg 40/10/57	Kurzschluß am Kapitalmarkt führt zu Stromausfall.
DWZtg 32/7/57	Mietfreigaben bei Komfortwohnungen.
DWZtg 2/9/58	Stadtwerke Kassel.
DWZtg 51/4/57	Wahlgeschäfte mit der Agrarpolitik.
Zeitschrift für das ges. Kreditwesen	Zinsspanne.

ABKÜRZUNGEN

a.a.O.	am angegebenen Ort
Ausgl.St.O.	Ausgleichsteuerordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
DB	Durchführungsbestimmungen zum UStG
DStBl.	Deutsches Steuerblatt
EKRI	Einheitskontenrahmen der Industrie
Erl.	Erlaß
ESTG	Einkommensteuergesetz
GG	Grundgesetz der Deutschen Bundesrepublik
GKR	Gemeinschaftskontenrahmen ind. Betriebe
Gr.S	Großer Senat des Bundesfinanzhofes
HAG	Heimarbeitergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
KStG	Körperschaftssteuergesetz
MR	Militärregierung
MSchG	Mieterschutzgesetz
OFD	Oberfinanzdirektion
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RFM	Reichsfinanzministerium
RGBI.	Reichsgesetzblatt
RMG	Reichsmietengesetz
RLG	Reichsleistungsgesetz
RVO	Reichsversicherungsverordnung
RWM	Reichswirtschaftsministerium
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
U-Kartei	Umsatzsteuerkartei
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrundschau
VO	Verordnung
VStG	Vermögenssteuergesetz
WUStG	Warenumsatzstempelgesetz
ZG	Zollgesetz
ZPO	Zivilprozeßordnung

LEBENS LAUF

Am 22.8.1931 wurde ich als erster Sohn des vereidigten Bücherrevisors Friedrich Carl Schneider und seiner Ehefrau Anne, geb. Stief, in Suhl i. Thüringen geboren. Im Jahre 1933 übersiedelten meine Eltern nach Hagen i. Westfalen.

Hier besuchte ich ab 1937 die Volksschule, ab 1942 die städtische Oberrealschule für Knaben. Im Frühjahr 1952 verließ ich diese Lehranstalt mit dem Reifezeugnis. Schon immer hatte ich mich für den Beruf meines Vaters interessiert. So ergriff ich nach Abschluß meiner Schulzeit das Studium der Betriebswirtschaftslehre.

Die beiden ersten Semester studierte ich an der Universität Tübingen, die restlichen sechs an der Ludwig-Maximilians-Universität in München. Hier bestand ich auch im Juli 1956 das Examen als Diplom-Kaufmann.

Die beiden folgenden Jahre dienten der Einarbeitung in das väterliche Geschäft und der Fertigstellung meiner Doktorarbeit. Angestrebtes Berufsziel ist die Erwerbung des Grades eines Wirtschaftsprüfers.

